

Aktuelle steuer- und zivilrechtliche Entwicklungen im GmbH-Recht

Steuerberaterkammer Brandenburg

Skript: Stand 20. April 2021

Referent:

Michael Daumke, Ltd. Regierungsdirektor a. D., Berlin

Inhaltsverzeichnis

I.	Gesetzgebung Steuerrecht	1
1.	Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes	1
2.	Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG	2
3.	Neufassung des § 20 Abs. 6 EStG	4
4.	Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften.....	5
5.	Exkurs: Antrag nach § 8d KStG durch Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO	9
6.	Keine Ausschlussfrist für fortführungsgebundenen Verlustvortrag	12
7.	Brexit-Steuerbegleitgesetz.....	13
8.	Maßnahmen zur Einschränkung von share deals bei der Grunderwerbsteuer	15
9.	Kapitalgesellschaften zahlen weiter Soli.....	16
10.	Wichtige Änderungen für den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (Jahressteuergesetz 2020 - BGBl. I 2020, 3096)	17
11.	Der neue vorläufige Verlustrücktrag für das Jahr 2020 nach dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz	19
11.1	Die Erweiterung des steuerlichen Verlustrücktrags	19
11.2	Der vorläufige Verlustrücktrag für 2020	19
a)	Umfang und Voraussetzungen	19
b)	Anpassung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung für 2019.....	20
c)	Auswirkungen auf die Liquidität der Gesellschaft	21
12.	Steuerfreier Corona-Bonus über 1.500 € auch für GmbH (Gesellschafter) Geschäftsführer	22
12.1	BMF-Schreiben vom 09.04.2020 und gesetzliche Regelung des Corona-Bonus	22
12.2	Voraussetzungen für die Steuerfreiheit	22
12.3	Der begünstigte Personenkreis.....	24
12.4	Stellungnahme der Finanzverwaltung zu weiteren Fragen zum Corona- Bonus	24
12.5	GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer als begünstigte Person	30
13.	Gesetz zur Modernisierung des KStG (KöMoG) vorgelegt – Optionsmodell für PersGes. in Sicht!	31
14.	Verfahrenserleichterungen bei Gesellschaftsgründungen.....	39
15.	Neustarthilfe für Mehr-Personen-Kapitalgesellschaften	40
II.	Neues zu §§ 8c, 8d KStG.....	42
1.	Zur Entwicklung der Gesetzesregelungen zur Beschränkung der Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen / Skizze	42
2.	Rücknahme des Antrags nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG?	43
3.	EU-Wettbewerbsaufsicht gibt deutsche „Sanierungsklausel“ frei	44
4.	KStG: Anwendungsschreiben zu § 8d KStG	44
5.	Kein erleichterter Verlustvortrag wegen der Corona-Krise	46

6.	Forderungsverzicht nach Einführung der Abgeltungsteuer – BFH widerspricht Finanzverwaltung	46
7.	Die Behandlung privater Darlehensverluste im Jahr 2020	49
III.	Zeitwertkonto	53
1.	Kein Lohnzufluss bei Wertguthabenkonto eines GmbH Fremd-Geschäftsführers	53
2.	Zeitwertkonten des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers als vGA	55
3.	Lohn-/einkommensteuerliche Behandlung sowie Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Zeitwertkonten-Modellen; Organe von Körperschaften	56
4.	Arbeitszeitkonten von GmbH-Geschäftsführern	57
IV.	Neue Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zu § 17 EStG	59
5.	Übersicht über die Besteuerung von Anteilsveräußerungen ab dem VZ 2009	59
6.	Übersicht über die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	60
7.	Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG	61
8.	Literatur:	62
➤	Deutschländer	62
➤	Ott/ I	63
➤	Trossen	64
➤	Ott/ II.	65
9.	Vertrauensschutz bei eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen	66
10.	Gesellschafterdarlehen – Keine Berücksichtigung nach § 20 EStG für vor dem 31.12.2008 vergebene Darlehen	69
11.	§ 17 EStG vs. § 20 EStG: Ausfall einer Gesellschafter-Darlehensforderung im Privatvermögen	72
V.	Aktuelle Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung	75
1.	Einkommenserhöhung durch eine verdeckte Einlage bei Nichtberücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG)	75
2.	KStG: Verdeckte Gewinnausschüttung - Vertragsauslegung bei Rentenzahlung und Weiterbeschäftigung	76
3.	KStG: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person	76
4.	Pensionszahlungen an einen beherrschenden Gesellschafter, der daneben als Geschäftsführer tätig ist und hierfür ein Gehalt bezieht	77
5.	vGA bei Nichtverzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos	79
6.	Gleichzeitige Zahlung einer Invalidenrente und einer um die Invalidenrente gekürzten Geschäftsführervergütung bei partieller Berufsunfähigkeit des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung	80
7.	Inkongruente Gewinnausschüttungen	81

VI.	Finale Verluste	88
1.	AEUV: Zum Abzug von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften nach deren Auflösung (finale) Verluste	88
2.	Abzug finaler Verluste ausländischer Betriebsstätten	89
VII.	Pensionszusage	90
1.	Keine Pensionsrückstellung trotz arbeitsrechtlicher Unwirksamkeit eines Widerrufsvorbehalts	90
2.	Keine vGA: Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds	91
3.	Abfindungsklausel und Eindeutigkeitsgebot (I)	91
4.	Abfindungsklausel und Eindeutigkeitsgebot (II)	93
5.	Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für Versorgungszusagen, die im Jahr des Übergangs auf neue Rechnungsgrundlagen erteilt werden	95
6.	Kombinationsmodell bei Pensionszusage	96
7.	Pensionszusage aus Entgeltumwandlung	101
VIII.	Weitere aktuelle Rechtsprechung zum Steuerrecht	104
1.	Verfahrensrecht: Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter (BFH)	104
2.	Verpächterwahlrecht bei Beendigung unechter Betriebsaufspaltung	105
3.	Betriebsaufspaltung	106
4.	FG Münster: Betriebsübertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch führt nicht zu Betriebsübertragung im Ganzen	109
5.	Hier droht der Entzug der Gemeinnützigkeit: Zu hohe Gehälter für Führungskräfte	111
6.	EStG: Zuflusszeitpunkt von Tantiemen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses	113
7.	Exkurs: GmbH-Geschäftsführer und Gewerbeuntersagung	113
8.	FG München: Lohnsteuerhaftung der Geschäftsführerin einer insolventen GmbH - pauschale Nachversteuerung von Sachbezügen	117
9.	BFH: Anwendung des Abgeltungssteuersatzes bei Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahe stehende Person	119
10.	Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter gegen Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos	121
11.	BFH: Zuordnung eines Kapitalgesellschaftsanteils zum notwendigen Betriebsvermögen	124
12.	BFH: Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt	126
13.	Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene	129
14.	ErbStG: Gegen einen Wertausgleich erfolgender Verzicht eines Gesellschafters auf Teilnahme an Kapitalerhöhung einer GmbH als gemischte Schenkung an die Mitgesellschafter	131

15.	Anpassung von Gewinnabführungsverträgen in Altfällen i.S.d. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. aufgrund der Änderung des § 302 AktG zum 01.01.2021	132
IX.	Gewerbesteuerrecht:.....	134
1.	Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns II	134
2.	Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns I.....	136
X.	BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen zu § 14 Abs. 2 KStG	139
XI.	PKW- Besteuerung	141
1.	Dienstwagen und Corona-Epidemie	141
2.	FG Niedersachsen: Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den einzigen Kommanditisten einer GmbH & Co. KG	145
3.	Firmen-Pkw: Beispielrechnung bei der Überlassung an einen Arbeitnehmer	147
4.	PKW-Überlassung und erweiterte Kürzung.....	148
5.	Anwendung der 1%-Regelung bei alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführern	149
6.	EuGH stellt deutsche Praxis der Dienstwagenbesteuerung infrage.....	149
XII.	Steuerliches Einlagekonto.....	151
1.	Steuerliches Einlagekonto und Stiftungen.....	151
2.	Einlagekonto und BgA	152
XIII.	Gesetzgebung (Zivilrecht)	155
1.	Die neuen „Corona“-Regelungen im GmbH-Recht.....	155
2.	Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und Einschränkung der Organhaftung – Eine Zwischenbilanz nach vier Monaten COVInsAG	156
3.	Gesetzgebung: Bundestag/Bundesrat - Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht	157
4.	Inhalt und Rechtsfolgen	158
5.	Markante Rechtsänderungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht 2021.....	161
6.	Gesetzgebung Weitere Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zur Auszahlung finanzieller Hilfen (Bundesregierung).....	184
7.	Änderungen des IDW PS 270 n.F. aufgrund des SanInsFoG	186
XIV.	Aktuelle Rechtsprechung zum Zivilrecht – Teil I.....	187
1.	Versicherung des GmbH-Geschäftsführers bei seiner Bestellung	187
2.	GmbH: Ausfallhaftung der Mitgesellschafter für Ansprüche aus Unterbilanzierung und auf Leistung noch offener Einlagen.....	187
3.	„Griff in die Kasse“ Zur Haftung des GmbH-Geschäftsführers gegenüber Gesellschaftsgläubigern.....	188
4.	Zu den Anforderungen an eine Ressortaufteilung auf Ebene der Geschäftsführung.....	190
5.	Ressortverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern	192

6.	GesellschafterGeschäftsführer: Wirksamkeit der Rückübertragung des Gesellschaftsanteils für den Fall des Verlusts der Organstellung (sog. Managermodell) in einer Familiengesellschaft bei Anteilserwerb zum Verkehrswert.....	196
7.	Ladung zur GmbH-Gesellschafterversammlung: Zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen § 51 Abs. 2, 4 GmbHG	197
8.	Der altersdiskriminierte Fremd-Geschäftsführer: Neue Leitlinien vom BGH für Kündigungsregelungen in Anstellungsverträgen	199
XV.	Akteneinsichtsrecht	203
1.	Akteneinsichtsrecht einer Gläubigerin im Insolvenzverfahren	203
2.	Zum Auskunftsanspruch des Insolvenzverwalters gegen das Finanzamt.....	203
3.	DSGVO: Anspruch einer GmbH nach der DSGVO auf Auskunft über die bei einer früheren Betriebsprüfung erhobenen personenbezogenen Daten	205
XVI.	Haftung des Geschäftsführers	207
1.	Übersicht zur Geschäftsführerhaftung:	207
2.	Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Lohnzahlungen in der Krise	208
3.	GmbH-Insolvenz: Zur Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für Zahlungen nach Eintritt der Insolvenzureife	208
4.	Geschäftsführer-Haftung, Steuerhinterziehung	210
5.	Zur Haftung des Geschäftsführers für Körperschaftsteuer nach Verlust des Steuerprivilegs	212
6.	Geschäftsführerhaftung nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters	214
7.	Und wer rettet den Geschäftsführer?.....	215
XVII.	Neues zur Limited	217
1.	Fortbestehen nach Löschung im Heimatstaat als Restgesellschaft zum Zwecke der Liquidation	217
2.	Ende der deutschen Limiteds	217
3.	Britische Limited nach dem 31.12.2020.....	219
XVIII.	Aktuelle Rechtsprechung zum Zivilrecht – Teil II.....	220
1.	BAG: Gesetzliche Kündigungsfrist für Geschäftsführerdienstverträge.....	220
2.	Ausschluss eines GmbH-Gesellschafters.....	221
3.	„Hinauskündigung“ eines Gesellschafter-Geschäftsführers	223
4.	OLG Rostock: Wettbewerbsverbot eines Geschäftsführers analog § 88 Abs. 1 S. 1 AktG in der Insolvenz der GmbH.....	226
5.	Einstellung einer ergänzten Gesellschafterliste infolge der Neufassung des § 40 GmbHG; Unzulässigkeit der Beschwerde nach Erledigung der Hauptsache.....	226
6.	Bestimmtheitserfordernis von Satzungsregelungen	227
7.	Feststellungsinteresse des GmbH-Geschäftsführers; Feststellung der Unwirksamkeit eines Aufsichtsratsbeschlusses; Widerruf der Bestellung bei Aufhebungsvereinbarung.....	231

8.	Eintragung einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft mit „gUG (haftungsbeschränkt)“ in das Handelsregister	234
9.	Amtslöschung einer GmbH wegen Vermögenslosigkeit.....	234
10.	Zu den Voraussetzungen der Fortsetzung einer aufgelösten GmbH	234
11.	Auch Geschäftsführer, der nicht mehr im Handelsregister eingetragen ist, kann u.U. wirksam Gesellschafterversammlung einberufen	237
12.	Einziehung eines Gesellschaftsanteils u.a. wegen Änderung der Beteiligungsverhältnisse; Darlegungs- und Beweislast, Rechtsfolgen der Unterschreitung der Ladungsfrist.....	237
13.	Exkurs: BGB - Steuerberaterhaftung wegen Insolvenzverschleppung	238
14.	D&O Versicherung in der Insolvenz.....	239
15.	Zahlungszusage des Geschäftsführers einer zahlungsunfähigen GmbH als Schuldbeitritt	240
16.	Gesellschaftsrecht: Gerichtliche Bestellung eines einzelvertretungsberechtigten Notgeschäftsführers für Komplementär-GmbH	243
17.	Insolvenzrecht: Einsichtsrecht des Geschäftsführers nur hinsichtlich bei Gericht befindlicher Insolvenzzakte	243
18.	Zum Vorrang der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und § 2 COVMG; zur Verletzung des Teilnahmerechts an Gesellschafterversammlung bei reiseerschwerenden Umständen	244
19.	Pensionsanspruch kein Gesellschafterdarlehen	244
20.	Verwirkung des Tantiemeanspruchs eines Geschäftsführers	245
21.	Insolvenzrecht: Insolvenzanfechtung von Zahlungen vom Privatkonto des Geschäftsführers zur Begleichung von Steuerverbindlichkeiten der GmbH	245
XIX.	Gesellschafterliste	246
1.	Registerrecht: Freiwillige Einreichung einer aktualisierten Gesellschafterliste auch bei fehlenden Veränderungen.....	246
2.	Aufnahme einer Gesellschafterliste, die denselben Gesellschafterbestand wie die letzte im Registerordner aufgenommene Liste ausweist; notwendige Beschwer	246
XX.	Das Geschäftsgeheimnisgesetz	247
1.	Herausforderung für Arbeitgeber	247
2.	GeschGehG: neue Herausforderungen für Geschäftsorgane	248
XXI.	Praxishinweise	251
1.	Lehren aus der COVID-19-Pandemie für die Gestaltung von Gesellschaftsverträgen	251
2.	Vom Arbeitnehmer zum Geschäftsführer und zurück - Praxishinweis	252
3.	GmbH-Geschäftsführer und Geburtstagsfeier – Sind Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig?	252
XXII.	Sozialversicherungsrecht	254
1.	Zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern.....	254

3.	Sozialrecht: Abhängige Beschäftigung eines als Betriebsleiter unternehmen tätigen GmbH-Gesellschafters.....	255
4.	Betriebsprüfung: Kein Bestandsschutz aus früherer Prüfung	256
5.	Statusfeststellungs- und Betriebsprüfungsverfahren.....	256
6.	Arbeitsunfall: Ist man im Homeoffice geschützt?.....	257
7.	Spaziergang in der Mittagspause nicht durch Unfallversicherung gedeckt.....	258
8.	Sozialversicherungspflicht des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers.....	259
9.	Sozialrecht: GmbH - Abhängige Beschäftigung eines Minderheitsgesellschafter- Geschäftsführers.....	259
10.	Sozialversicherungspflicht eines GmbH-Fremdgeschäftsführers als Treugeber für sämtliche Gesellschaftsanteile aufgrund notariell beurkundeter Treuhandvereinbarung.....	260
11.	Kein Vertrauensschutz des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf beanstandungsfreie bloße Prüfmitteilung	260
12.	Sperrminorität des Gesellschafter-Geschäftsführers muss sich auch auf Geschäfte des gewöhnlichen Betriebs beziehen.....	261
13.	Exkurs: Kurzarbeitergeld auch für UG-Geschäftsführer	261
14.	Sozialrecht: Maßgeblichkeit der Gesellschafterliste für Statusbeurteilung eines Gesellschafter-Geschäftsführers	262
15.	Sozialversicherungspflicht eines Geschäftsführers einer Steuerberatungs- GmbH.....	262
16.	Sozialversicherungspflicht eines mitarbeitenden Gesellschafters.....	263

I. Gesetzgebung Steuerrecht

1. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes¹

§ 8c Abs. 1 KStG	Klarstellungen zum Verlustabzug	Mit Streichung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG im Rahmen des JStG 2018 war versehentlich die Definition der „nicht genutzten Verluste“ gestrichen worden. Dieses Versehen ist korrigiert worden, indem die Wörter „nicht genutzte Verluste“ durch die Wörter „nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste)“ ersetzt worden sind.	JStG 2019	18.12.2019
§ 8c Abs. 1a S. 3 KStG	Sanierungsklausel	Die Sanierungsklausel ist wieder (rückwirkend) anwendbar. Hinsichtlich der in bestimmten Fällen maßgebenden Einhaltung der Lohnsummenregelung soll der Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 13a Abs. 1 Satz 3 und 4 und Abs. 4 ErbStG statisch auf die Fassung des Gesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. 2008 I, 3018) festgeschrieben werden.	JStG 2019	18.12.2019
§ 15 S. 1 Nr. 2 S.2 KStG	Verbot zum Abzug von Betriebsausgaben	Durch Ergänzung des § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG um „Gewinne und Verluste i.S.d. § 12 Abs. 2 UmwStG „ soll der neueren BFH-Rechtsprechung zum pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG begegnet werden.	JStG 2019	18.12.2019

¹¹ Nach SSP 01/2020, 10

2. Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG²

Im JStG 2019 ist in § 17 Abs. 2a EStG die folgende Neuregelung enthalten:

■ Neuer Gesetzestext.

(2a) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten i. S. d. Satzes 2 gehören insbesondere

1. offene oder verdeckte Einlagen,
2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und
3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel im Sinne der Nummern 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.

Damit stellt der Gesetzgeber sicher, dass auch Darlehensverluste künftig wieder als nachträgliche Anschaffungskosten steuerlich berücksichtigt werden können (zu 60 %). Darlehensverluste gehören nämlich dann zu den nachträglichen Anschaffungskosten, wenn bereits die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen bei einer Krise der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Hiermit wird sichergestellt, dass solche Darlehensverluste – abweichend von den BFH-Urteilen vom 11.07.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 19, 208) und vom 20.07.2018 (IX R 5/15, BStBl. II 19, 194) – auch dann gewinnmindernd zu berücksichtigen sind, wenn das Darlehen nach den Grundsätzen des MoMiG zu behandeln ist.

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten ist die gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Hierzu definiert

² Nach GSTB, Sonderausgabe Checkliste Steuergestaltung 2019/2010, 58f.

§ 17 Abs. 2a S. 4 EStG, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel i. S. v. Nr. 2 oder 3 bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte, d. h. wenn die Hingabe oder das Stehenlassen von Darlehen an die Kapitalgesellschaft **nicht zu fremdüblichen Konditionen** gewährt wurde. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist somit insbesondere dann gegeben, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird.

Die gesetzliche Neuregelung stellt auch klar, dass auch der Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen oder vergleichbarer Forderungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist. Auch hier ist eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung (§ 17 Abs. 2a S. 4 EStG) Voraussetzung für die Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten.

Übersicht zum neuen § 17 Abs. 2a EStG³:

ÜBERSICHT	NEUREGELUNG
Anschaffungskosten iSd § 17 (2a) EStG	Anmerkung
§ 17 Abs. 2a S. 1 EStG Aufwendungen zum Erwerb der Anteile	wie bisher
§ 17 Abs. 2a S. 2 EStG Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten	wie bisher
§ 17 Abs. 2a S. 3 EStG Insbesondere sind nachträgliche Anschaffungskosten (nicht abschließende Aufzählung):	
◆ Offene oder verdeckte Einlagen	Wie BFH (11.07.2017, IX R 36/15)
◆ Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war	Entgegen BFH (11.07.2017, IX R 36/15); Wiederherstellung der Verwaltungsauffassung (hierzu sowie zur Höhe der nachträglichen AK vgl. BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 + S 2244/08/10001)

³ Nach Steben, Mandat im Blickpunkt, MBP 10/2019, 166, 168

◆ Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war	Entgegen BFH (11.07.2017, IX R 36/15); BMF v. 21.10.2010, a.a.O. enthält keine Aussagen zur Inanspruchnahme aus Bürgschaften
---	---

3. Neufassung des § 20 Abs. 6 EStG

Änderung des Einkommensteuergesetzes⁴

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 14. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2763) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nach § 20 Absatz 6 Satz 4 werden die folgenden Sätze eingefügt:

„Verluste aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 dürfen nur in Höhe von 10.000 Euro (Hinweis: auf 20.000,- € erhöht worden) mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 10.000 Euro mit Gewinnen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 und mit Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 verrechnet werden dürfen. Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 1 dürfen nur in Höhe von 10.000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß mit der Maßgabe, dass nicht verrechnete Verluste je Folgejahr nur bis zur Höhe von 10.000 Euro mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden dürfen.“

2. Dem § 52 Absatz 28 werden die folgenden Sätze angefügt:

„§ 20 Absatz 6 Satz 5 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) ist auf Verluste anzuwenden, die nach dem

⁴ Nach Art. 5 des Gesetzes betr. Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (BGBl. I 52/2019, 2875, 2884)

31. Dezember 2020 entstehen. § 20 Absatz 6 Satz 6 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) ist auf Verluste anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen.“

Anmerkung zu § 20 Abs. 6 EStG:⁵

Im Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuer-gestaltungen wurde ferner die Vorschrift des § 20 Abs. 6 EStG um die Sätze 5 und 6 ergänzt. Mit der neuen Regelung in § 20 Abs. 6 EStG wird gesetzlich anerkannt, dass Forderungsverluste zu (negativen) Einkünften aus Kapitalvermögen führen können. Dies ist zu begrüßen. § 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG sehen allerdings eine Verlust-beschränkung in Höhe von 10.000 € vor. Eine Verrechnung mit anderen Einkunftsar-ten ist ausgeschlossen. Diese Neuregelung gilt ab dem 01.01.2020 (für Terminge-schäfte ab dem 01.01.2021). Da diese Regelung in § 20 Abs. 6 EStG verortet wurde, findet sie bei einer Beteiligungshöhe von 10 % oder mehr (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG) keine Anwendung (Suspendierung der Abgeltungsteuer).

Literatur:

Dahm/ Hoffmann, DStR 03/2020,81
Fuhrmann, NWB 03/2020, 150

4. Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrech-nung bei Körperschaften

Vom 20. Dezember 2016, BGBl. I 2016, 2998

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlos-sen:

Artikel 1

Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 8c folgende Angabe eingefügt:

⁵ Nach Fuhrmann, NWB 03/2020, 134

„Fortführungsgebundener Verlustvortrag § 8d“.

2. § 8a Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Die §§ 8c und 8d gelten für den Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes mit der Maßgabe entsprechend, dass stille Reserven im Sinne des § 8c Absatz 1 Satz 7 nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die nach § 8c Absatz 1 Satz 6 und § 8d Absatz 2 Satz 1 abziehbaren nicht genutzten Verluste übersteigen.“

3. Nach § 8c wird folgender § 8d eingefügt:

„§ 8d Fortführungsgebundener Verlustvortrag

(1) § 8c ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und in diesem Zeitraum bis zum Schluss des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs kein Ereignis im Sinne von Absatz 2 stattgefunden hat. Satz 1 gilt nicht:

1. für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder
2. wenn die Körperschaft zu Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum nach Satz 5 vorausgeht, Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer. Der Antrag ist in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Der Verlustvortrag, der zum Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibt, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, wird zum fortführungsgebundenen Verlust (fortführungsgebundener Verlustvortrag). Dieser ist gesondert auszuweisen und festzustellen; § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vor dem nach § 10d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes festgestellten Verlustvortrag abzuziehen.

- (2) Wird der Geschäftsbetrieb im Sinne des Absatzes 1 eingestellt, geht der nach Absatz 1 zuletzt festgestellte fortführungsgebundene Verlustvortrag unter; § 8c Absatz 1 Satz 6 bis 9 gilt bezogen auf die zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorhandenen stillen Reserven entsprechend. Gleiches gilt, wenn
1. der Geschäftsbetrieb ruhend gestellt wird,
 2. der Geschäftsbetrieb einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt wird,
 3. die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt,
 4. die Körperschaft sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt,
 5. die Körperschaft die Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Abs. 1 einnimmt oder
 6. auf die Körperschaft Wirtschaftsgüter übertragen werden, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt.“

4. Nach § 34 Absatz 6 wird folgender Absatz 6a eingefügt:

„(6a) § 8d ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft vor dem 1. Januar 2016 weder eingestellt noch ruhend gestellt war. § 8d Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 ist auf Einstellungen oder Ruhendstellungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen.“

Artikel 2

Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

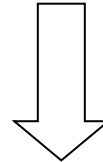
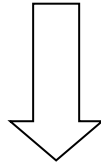
1. In § 10a Satz 10 wird der Satzteil vor Nummer 1 wie folgt gefasst:

„Auf die Fehlbeträge sind § 8c des Körperschaftsteuergesetzes und, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt wird, § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; dies gilt mit Ausnahme des § 8d des Körperschaftsteuergesetzes auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser“

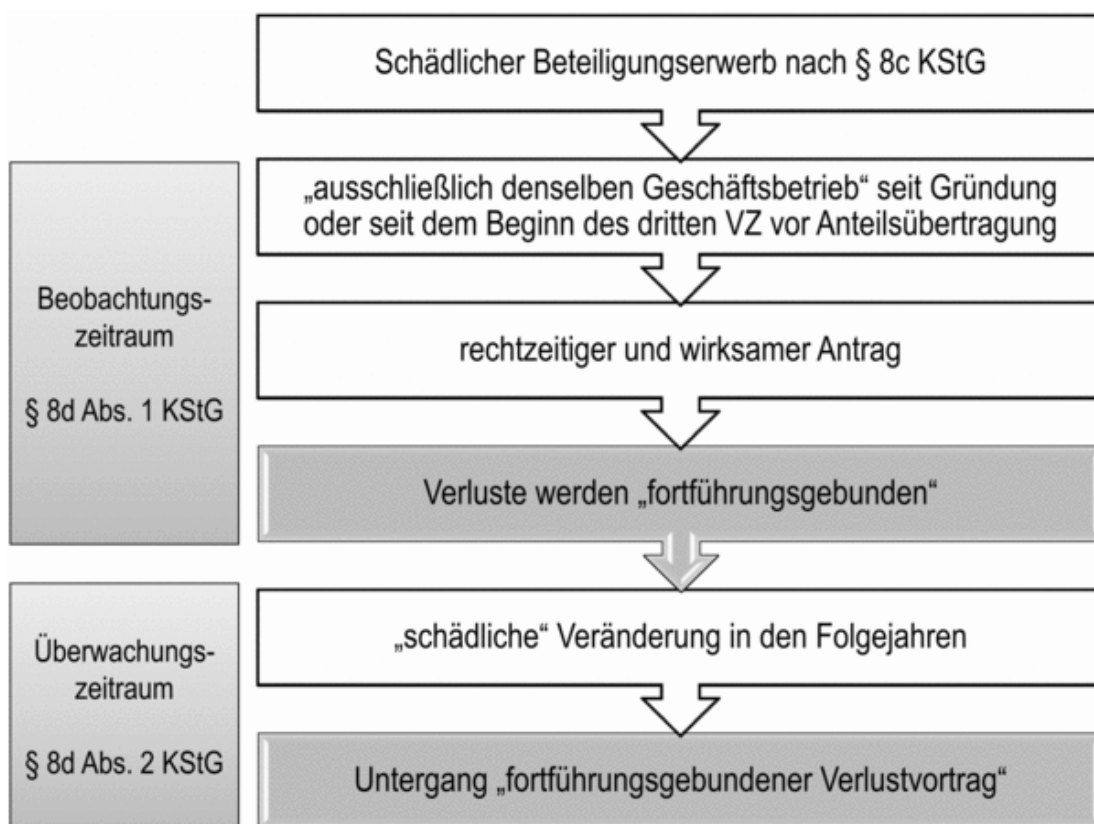
2. Nach § 36 Absatz 2 wird folgender Absatz 2c eingefügt:

„(2c) § 10a Satz 10 in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 erfolgen.“

Übersicht zum Wahlrecht bei schädlichem Gesellschafterwechsel im Sinne des § 8c KStG



§ 8c KStG	§ 8d KStG
Quotaler oder totaler Untergang des Verlustvortrags Ausnahmen: 1) Stille Reserven Klausel 2) Konzern Klausel Achtung! ⇒ Regelung zum quotalen Untergang des Verlustvortrags verfassungswidrig ⇒ Regelung zum ganzen Untergang des Verlustvortrags möglicherweise verfassungswidrig	Bei unveränderter Geschäftstätigkeit Auf Antrag mit Abgabe der Steuererklärung Nichtanwendung des Verlustverrechnungssystems von § 8c KStG Gilt für schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2015 Fortführungsgebundener Verlustvortrag

Abbildung: Prüfschema⁶

5. Exkurs: Antrag nach § 8d KStG durch Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 AO⁷

Weder der Wortlaut des Gesetzes noch materiell-rechtliche Erfordernisse lassen erkennen, dass § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG als Ausschlusstatbestand formuliert ist und daher das Wahlrecht gem. § 8d KStG nur mit der Erst-KSt-Erklärung ausgeübt werden kann.

⁶ Nach Neumann/ Heuser, GmbHR 06/2017, 281 ff.

⁷ DB vom 16.11.2018, Heft 46, Seite 2786 2787, DB1286882, Kommentiert von RiFG Martin Weigel

FG Thüringen, Gerichtsbescheid vom 05.10.2018 – 1 K 348/18

Streitjahr 2016

I. Sachverhalt

Die Parteien stritten bei dem KSt-Bescheid 2016 (sowie weiteren Steuerbescheiden) über die Frage, ob die Klägerin mit einem Änderungsantrag gem. § 164 Abs. 2 AO wirksam ihr Wahlrecht auf einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG ausgeübt hatte.

Die Klägerin führt ihren Geschäftsbetrieb in Form einer GmbH. Am 08.09.2017 übermittelte sie dem Beklagten die KSt-Erklärung 2016 elektronisch. Ihr StB hatte in dieser Erklärung nach eigenen Angaben versehentlich nicht die Zeile 27 der Anlage WA 2016 ausgefüllt. Das elektronische Erklärungsformular enthielt in dieser Zeile ein Kästchen, mit dessen Ankreuzen die Körperschaft einen Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG stellen konnte.

Das beklagte FA erließ am ... November 2017 den KSt-Bescheid 2016 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In diesem Bescheid berücksichtigte die Behörde keinen schädlichen Anteilserwerb gem. § 8c Abs. 1 KStG.

Im selben Monat stellte der StB der Klägerin – unter Hinweis auf § 164 Abs. 2 AO – einen Antrag gem. § 8d Abs. 1 KStG auf Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags. Diesen Antrag lehnte das FA ab. Es verwies insoweit auf § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut sei ein entsprechender Antrag nur in der ErstSteuererklärung möglich. Insoweit entfalte § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG die Wirkung einer Ausschlussfrist.

Nach der Durchführung eines erfolglosen Vorverfahrens klagte die Klägerin vor dem Thüringer FG. Der 1. Senat des Thüringer FG gab der Klage statt.

II. Entschiedene Rechtsfragen

Im Besprechungsfall hatte der entscheidende Senat darüber zu befinden, ob – und in welchem Umfang – § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG eine Ausschlussfrist begründet, die einen nachträglichen Antrag gem. § 8d KStG nach Ergehen des KSt-Bescheids ausschließt. Höchstrichterliche Rspr. existiert zu dieser Frage nicht. Das Meinungsbild ist uneinheitlich.

1. Grundsätzliche Änderungsmöglichkeit eines KSt-Bescheids unter dem Vorbehalt der Nachprüfung

Nach st. Rspr. ist ein Steuerbescheid grds. änderbar, wenn er noch nicht materiell bestandskräftig ist, namentlich unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Damit korrespondiert auch das Recht, erstmalig ein Wahlrecht auszuüben (BFH vom 09.12.2015 – X R 56/13, BStBl. II 2016 S. 967 = RS1195390).

2. Einschränkung nach § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG?

Ob ein Antrag gem. § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG noch wirksam nach Erlass eines Erst-KSt-Bescheids gestellt werden kann, ist umstritten. Teilweise wird vertreten, dass § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG eine nicht verlängerbare gesetzliche Ausschlussfrist begründet. § 8d KStG stehe in einem zeitlichen Spannungsfeld zu § 8c KStG. Dort seien die Voraussetzungen für den Verlusterhalt (Konzernklausel und Stille-Reserven-Klausel) keiner Frist unterstellt. Auch bedürften sie keines eigenständigen Antrags (Leibner, in: Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, KStG, November 2017, § 8d Rn. 24).

Eine andere Meinungsrichtung will einen Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG „zumindest dann“ zulassen, wenn nach Abgabe der ErstSteuererklärung erstmals ein Verlustuntergang gem. § 8c KStG entsteht oder sich erhöht hat (Frotscher, in: Frotscher/ Drüen, KStG, Stand 16.05.2017, § 8d Rn. 148). Denn dann stelle sich erstmals die Frage eines entsprechenden Antrags.

Der entscheidende Senat hat sich gegen diese Ansichten gestellt. Seiner Ansicht nach ist weder den gesetzlichen Motiven noch dem Gesetzeswortlaut des § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG eine Ausschlussfrist mit dem Inhalt zu entnehmen, dass der Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG nur in der Erst-KSt-Erklärung – und nur dort – gestellt werden könne. Die amtliche Gesetzesbegründung spreche davon, dass ein Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 5 „bis zum Ende des Wirtschaftsjahres“ beantragt werden könne (BR-Drucks. 544/16 S. 8). Diese Formulierung habe keinen Eingang in das Gesetz gefunden.

§ 8d Abs. 1 Satz 5 KStG formuliere lediglich, dass der „Antrag in der Steuererklärung für die Veranlagung des Vz. zu stellen sei“. Darin, so der entscheidende Senat, könne er keine Formulierung einer Ausschlussfrist erkennen. Der Gesetzgeber habe auch auf eine ausdrückliche Antragsbefristung – anders als z.B. in § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG – verzichtet (so auch Suchanek/Rüsch, GmbHHR 2018 S. 57 [60]). Der entscheidende Senat konnte auch keine materiell-rechtlichen Gründe erkennen, das Antragsrecht gem. § 8d KStG zeitlich zu beschränken. Der Stpfl. erhalte mit § 8d KStG die Möglichkeit, eine von § 8c KStG abweichende Verlustnutzung zu wählen. Die Körperschaft müsse überlegen, welche Vorgehensweise sie wähle. Zwar „rette“ § 8d KStG zunächst den vom Untergang bedrohten Verlustabzug. Dies stehe jedoch unter dem Vorbehalt, dass in der Zukunft bis zum Verlustverbrauch kein schädliches Ereignis i.S.d. § 8d Abs. 2 KStG eintrete. In einem solchen Fall ginge der dann noch vorhandene fortführungsgebundene Verlustvortrag vollständig unter. Bei dieser gesetzlichen Auslegung ergebe sich auch im Falle des nachträglichen Entstehens eines Verlustes nach § 8c KStG kein Ausschluss der Verlustnutzung nach § 8d KStG.

III. Bedeutung für die Praxis

Die gesetzlichen Bestimmungen des KStG in § 8c und § 8d KStG sind zusammen zu lesen. § 8c KStG hat die alte Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG ersetzt. Ziel dieser Regelung ist es, zu verhindern, dass Verluste wirtschaftlich veräußert werden können, indem der juristische Mantel in Form einer KapGes. veräußert wird. Nach Auffassung der Praxis schloss § 8c KStG jedoch auch die Verlustnutzung in solchen Fällen aus, die systematisch nicht zu rechtfertigen waren. Auf der Grundlage der Vorschläge einer Arbeitsgruppe entwarf der Gesetzgeber den neuen § 8d KStG, der ab dem 01.01.2016 anwendbar ist.

§ 8d KStG ergänzt die bisherige Regelung des § 8c KStG zum Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel. Die neue Regelung ermöglicht eine andere Art der Verlustnutzung bei einem Anteilseignerwechsel, ist jedoch mit Risiken verbunden, die sich nicht zuletzt aus den Beschränkungen des § 8d Abs. 2 KStG ergeben (zur Frage der Unterschiede und systematischen Bedenken vgl. Frotscher, in: Frotscher/Drüen, KStG, § 8d Rn. 3, Stand: 16.05.2017).

§ 8d KStG findet nur auf Antrag Anwendung (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG). Insoweit wird der Körperschaft ein Wahlrecht eingeräumt, die Vergünstigung nach § 8d KStG in Anspruch zu nehmen. § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG bestimmt insoweit, dass dieser Antrag in der Steuererklärung für die Veranlagung des Vz. zu stellen ist, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Wie bereits zuvor dargestellt, wird dieser gesetzliche Passus unterschiedlich interpretiert. Aus der Sicht einer betroffenen Körperschaft und nach der Zielsetzung des Gesetzes stellt sich die Frage, ob ein Antrag gem. § 8d KStG nur bei der erstmaligen Abgabe der Steuererklärung gestellt werden kann.

Das Thüringer FG hat die Revision zum BFH zugelassen. Die eingelegte Revision wurde jedoch zurückgenommen und das Verfahren eingestellt. (BFH-Beschluss vom 15.09.2019 – I R 40/18)

6. Keine Ausschlussfrist für fortführungsgebundenen Verlustvortrag

Der Antrag nach § 8d Abs. 1 Satz 5 Körperschaftsteuergesetz, einen Verlust trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs fortzuführen, kann nach dem Beschluss des **FG Köln vom 06.02.2019** (Az. 10 V 1706/18) auch noch im Einspruchsverfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid gestellt werden. Die Finanzverwaltung ist dagegen der Auffassung, dass der Antrag durch entsprechende Angaben in der Anlage WA mit Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Veranlagungszeitraum, in dem der Beteiligungserwerb stattgefunden hat, gestellt werden muss. Letzteres hat die GmbH übersehen.

Das **FG Niedersachsen** liegt mit seinem **Urteil vom 28.11.2019 (Az. 6 K 356/18)** auf der Linie des FG Köln, indem es den Antrag auf Verlustfortführung bis zur materiellen

Bestandskraft des Körperschaftsteuerbescheids zulässt. Gegen diese Entscheidung wurde bereits Revision eingelegt (BFH, Az. I R 3/20).

7. **Brexit-Steuerbegleitgesetz⁸**

Am 15.03.2019 hat der Bundesrat dem Gesetz über steuerliche Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union zugestimmt.

Der Bundestag hatte das Brexit-Steuerbegleitgesetz bereits am 21.02.2019 verabschiedet. Die Koalitionsfraktionen im Bundestag hatten zuvor im Finanzausschuss elf Änderungsanträge zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf angenommen.

Unangemessene Rechtsfolgen durch den Brexit: Gesetzesänderungen

Nach Art. 5 des Vertrags über die Europäische Union endet die Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs in der EU am 30.3.2019. Allerdings können Verhandlungen mit den verbleibenden EU-Mitgliedstaaten noch ergeben, dass das Vereinigte Königreich erst nach Ablauf einer Übergangsfrist als **Drittstaat** zu behandeln ist.

Die Gesetzesbegründung stellt klar, dass die Behandlung des Vereinigten Königreichs als Drittstaat nur steuerlich relevante Tatbestandsmerkmale betrifft, die aufgrund einer Handlung des Steuerpflichtigen **nach** dem Brexit bzw. dem Ablauf einer Übergangsfrist erfüllt werden. Die Beurteilung eines Sachverhalts mit Bezug zum Vereinigten Königreich als DrittstaatsSachverhalt betreffe aber auch Sachverhalte, in denen der Steuerpflichtige **bereits in der Vergangenheit** alle steuerlich relevanten Handlungen vollzogen hat (z. B. Überführung eines Wirtschaftsguts ins Vereinigte Königreich) und anders als z. B. in den Fällen des § 6 Abs. 5 AStG oder des § 12 Abs. 3 KStG allein der Brexit, ohne weiteres Zutun des Steuerpflichtigen, zu nachteiligen steuerlichen Rechtsfolgen führt (z. B. Auflösung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG).

Situation bei Wegzugsbesteuerung und Liquidationsbesteuerung

In den Fällen des § 6 Abs. 5 AStG (zinslose Stundung bei **Wegzugsbesteuerung**) führe allein der Brexit aufgrund des Gesetzeswortlauts noch nicht zu einem Widerruf der Stundung. Ein „schädliches Ereignis“ könne hier erst durch eine **weitere Handlung des Steuerpflichtigen nach dem Brexit** ausgelöst werden. Ein neuer § 6 Abs. 8 AStG soll dies nun ausdrücklich regeln. Die Voraussetzungen für eine

⁸ Nach www.haufe.de/steuern

Stundung nach § 6 Absatz 5 Satz 1 bis 3 AStG müssen während des gesamten Stundungszeitraums vorliegen (zeitraumbezogene Betrachtung). Entfallen die Voraussetzungen nachträglich, stellt dies nach dem geänderten § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG einen eigenständigen Widerrufstatbestand dar. Auch eine der Einlage im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AStG nachfolgende Überführung der Anteile in eine Drittstaats-Betriebsstätte würde dann zum Widerruf der Stundung führen. Diese gesetzlichen Klarstellungen fehlten noch im Referententwurf des BMF.

Entsprechendes gilt für die **Liquidationsbesteuerung** nach § 12 Abs. 3 KStG in Verbindung mit § 11 KStG bei Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in einen anderen Drittstaat. Diese soll **nicht allein durch den Brexit** ausgelöst werden, sondern nach dem neuen § 12 Abs. 3 Satz 4 KStG erst dann eintreten können, wenn dieselbe Körperschaft anschließend unter Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht im Vereinigten Königreich in einen anderen Drittstaat verzieht oder auf Grund des Wegzugs als in einem anderen Drittstaat ansässig anzusehen ist.

Der bevorstehende Brexit kann ohne Dazutun des Steuerpflichtigen auch zu steuerlichen Konsequenzen für Unternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft nach britischem Recht führen, die ihren Verwaltungssitz in der Bundesrepublik Deutschland haben. Davon betroffen sind Unternehmen insbesondere in der **Rechtsform einer Limited**. Steuerlich bleiben diese Gesellschaften entsprechend der Rechtsprechung des BFH zum sog. Typenvergleich Subjekt der Körperschaftsteuer, das selbst körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte erzielen kann. Indem § 12 Abs. 4 KStG die **ununterbrochene Zurechnung des Betriebsvermögens** zum Körperschaftsteuersubjekt Limited anordnet, wird klargestellt, dass allein der Brexit **keine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven** auslöst.

Verhinderung einer rückwirkenden Besteuerung des Einbringungsgewinns

In den Fällen, in denen Unternehmensteile oder Anteile vor dem Brexit von einem britischen Steuerpflichtigen oder in eine britische Körperschaft zu Werten unterhalb des gemeinen Werts eingebracht wurden (§ 22 Abs. 1 und 2 UmwStG) soll die rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns durch einen neuen § 22 Abs. 8 Satz 1 UmwStG verhindert werden.

Nach dieser Regelung soll in Bezug auf einen Einbringenden oder eine übernehmende Gesellschaft i. S. d. § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG und § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG, die bereits **vor dem Brexit** im Vereinigten Königreich **ansässig** waren – und ansonsten auch kein weiteres die Einbringungsgewinnbesteuerung nach § 22 UmwStG auslösendes Ereignis hinzutritt –, das Vereinigte Königreich insoweit **nach wie vor wie ein Mitgliedstaat** der EU behandelt werden.

Verhinderung einer zwingenden Auflösung eines Ausgleichspostens

Ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG, der vor dem Brexit mit dem Ziel gebildet wurde, die u.a. aufgrund der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte ausgelöste Besteuerung stiller Reserven über einen Zeitraum von maximal 5 Jahren zu verteilen, müsste ohne eine gesetzliche Änderung im Falle des Brexits zwingend aufgelöst werden. Ein neuer § 4g Abs. 6 EStG soll bestimmen, dass allein der Brexit nicht zu dieser Rechtsfolge führt.

Verhinderung einer rückwirkenden Besteuerung bei ausbleibender Reinvestition

Im Referentenentwurf des BMF noch nicht erhalten war die jetzt aufgenommene Regelung zur Verhinderung einer Verzinsung des Zahlungsaufschubs nach § 6b Abs. 2a EStG in Fällen, in denen der Antrag auf Ratenzahlung bereits vor dem Zeitpunkt gestellt worden ist, zu dem das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitgliedstaat der EU ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist. Hierzu soll ein neuer § 6b Abs. 2a Satz 7 EStG in die Vorschrift eingefügt werden.

Verschmelzungen nach dem Brexit

Mit dem Vierten Gesetz zur Änderung des Umwandlungsgesetzes (BGBl 2018 I S. 2694) wurde in § 122m UmwG eine Übergangsregelung für britische Kapitalgesellschaften geschaffen, die die Eintragung von Verschmelzungen auch nach dem Brexit erlaubt, sofern der Verschmelzungsplan nach § 122c Abs. 4 UmwG **vor dem Brexit notariell beurkundet** worden ist und die Verschmelzung unverzüglich, spätestens aber 2 Jahre nach diesem Zeitpunkt mit den erforderlichen Unterlagen zur Registereintragung angemeldet wird. Eine neuer § 1 Abs. 2 Satz 3 UmwStG stellt sicher, dass eine übertragende Gesellschaft, die von der Übergangsregelung in § 122m UmwG Gebrauch macht, in den persönlichen Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes fällt, obwohl sich der Sitz der Gesellschaft nach dem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland außerhalb der EU und des EWR befindet.

8. Maßnahmen zur Einschränkung von share deals bei der Grunderwerbsteuer

Literatur: Behrens/ Waadt, BB 2019, 1367

Eisele, in: NWB 28/2019, 2043; ders., in: NWB 29/2019, 2127; ders., in: NWB 30/2019, 2204

◆ Absenkung der maßgeblichen Beteiligungsquote von 95 % auf 90 %

Die relevante Beteiligungsquote soll von 95 % auf 90 % gesenkt werden, und zwar für alle grunderwerbsteuerlichen Ersatztatbestände, von denen grundbesitzende Gesellschaften erfasst werden.

◆ **Verlängerung der Fristen von fünf auf zehn Jahre**

Die bisher für Personengesellschaften geltende Fünfjahresfrist soll auf zehn Jahre verlängert werden.

◆ **Einführung einer vergleichbaren Regelung für Kapitalgesellschaften**

Nach derzeitiger Rechtslage führt ein Gesellschafterwechsel von mindestens 95 % (künftig 90 %) der Anteile bei Personengesellschaften mit Grundbesitz innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren (künftig 10 Jahren) zur Steuerpflicht. Eingeführt werden soll eine vergleichbare Regelung für grundbesitzende Kapitalgesellschaften, wobei die personenbezogenen Vergünstigungen für Kapitalgesellschaften nicht gelten sollen.

9. Kapitalgesellschaften zahlen weiter Soli

Finanzen/ Antwort: 20.11.2019 (hib 1305/2019)

Berlin: (hib-IHLE) Der Solidaritätszuschlag wird auch nach dem Inkrafttreten der Rückführung zum 1. Januar 2021 weiterhin von allen Kapitalgesellschaften als Annexsteuer auf deren festgesetzte Körperschaftsteuer erhoben. Dies teilt die Bundesregierung in ihrer Antwort (19/13785) auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion (19/13379) mit.

Personengesellschaften sind danach nicht direkt mit Einkommen beziehungsweise Körperschaftsteuer belastet, so dass sie keinen Solidaritätszuschlag zu zahlen hätten. Der Gewinn dieser Gesellschaften zähle zu den ertragsteuerpflichtigen Einkünften des Mitunternehmers als natürliche Person, und der Unternehmer profitiere wie jeder andere einkommensteuerpflichtige Einzelunternehmer von der vorgesehenen weitgehenden Abschaffung des Solidaritätszuschlags in Abhängigkeit von seinem zu versteuernden Einkommen, so die Regierung.

10. Wichtige Änderungen für den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (Jahressteuergesetz 2020⁹ - BGBl. I 2020, 3096)

Hervorzuheben ist die Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG. Nach dieser Vorschrift sind in der bisherigen Fassung Kapitalerträge aus typisch stillen Beteiligungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG), z.B. Gesellschafterdarlehen sowie Substanzverluste der Einlageforderung des typisch stillen Gesellschafters und des Kapitalgesellschafters (§ 20 Abs. 2 Nr. 4, Abs. 3 Nr. 7 EStG), aus dem Anwendungsbereich des gesonderten Tarifs gem. § 32d Abs. 1 EStG ausgeschlossen. Folge eines solchen Ausschlusses ist, dass

- ◇ laufende Kapitalerträge aus den genannten Kapitalanlagen als tarifliche Kapitaleinkünfte zu versteuern sind,
- ◇ damit im Zusammenhang stehende Werbungskosten ohne die Beschränkung des § 20 Abs. 9 EStG abzugsfähig sind und
- ◇ negative laufende Kapitalerträge ohne die Beschränkungen des Verlustverrechnungsverbots in § 20 Abs. 6 EStG mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden dürfen (siehe § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG).

Substanzverluste (wie Ausfall der Forderung) gem. § 20 Abs. 2 Nr. 4 und Nr. 7 EStG sind ebenfalls aus dem Anwendungsbereich der abgeltenden Besteuerung ausgeschlossen. Dies bewirkt, dass der Verlust aus dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens und der Verlust aufgrund eines Forderungsverzichts auf ein Gesellschafterdarlehen in Höhe des nicht werthaltigen Teils (ein sog. Abtretungsverlust, s. Levedag, GmbHR 2020, 114 ff.) zu negativen tariflichen Kapitalerträgen führen, die mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden können.

Allerdings steht die tatsächliche steuerliche Auswirkung dieser Substanzverluste unter dem Vorbehalt, dass sie nicht vorrangig gem. § 17 Abs. 2a EStG als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung des Kapitalgesellschafters einzuordnen sind. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG schließt die laufenden Kapitalerträge und die Substanzverluste des typisch stillen Gesellschafters und aus Gesellschafterdarlehen aus dem Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer aus, wenn die laufenden Vergütungen von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist.

Dem gleichgestellt ist in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG der Fall, dass der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahestehende Person ist. In § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG soll nunmehr nach dem Referentenentwurf

⁹ Nach Levedag, GmbHR 18/2020, S. R 279

der Zusatz aufgenommen werden, „soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Absatz 9 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG keine Anwendung findet.“ Nach der geplanten Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 33b EStGE soll die geänderte Vorschrift auf Kapitalerträge anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2020 erzielt werden. Auf Kapitalerträge aus Darlehen an die Kapitalgesellschaft oder an eine Genossenschaft, deren rechtliche Grundlage vor dem 01.01.2021 begründet wurde, soll die Änderungsvorschrift erst ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2024 angewendet werden.

Begründet wird die Änderung damit, dass die Ausnutzung von Steuersatzspreizungen verhindert werden soll. Der Gesetzgeber wolle – so die Gesetzesbegründung – nur solche Einkünfte des Gläubigers von Kapitalerträgen aus dem Abgeltung-steuertarif ausschließen, die auf der Seite des Schuldners der Kapitalerträge (der Kapitalgesellschaft) Werbungskosten oder Betriebsausgaben seien und dort zur Minderung von Einkünften führten, die einer tariflichen Besteuerung unterliegen. Insoweit sieht der Gesetzgeber die auf Ebene einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Schuldnerin der Kapitalerträge durch den Schuldzinsenabzug eintretende Minderung für Zwecke der Körperschaft und Gewerbesteuer nunmehr als Voraussetzung für den Ausschluss von Kapitalerträgen aus dem Abgeltungsteuertarif der erhaltenen Vergütungen beim Anteilseigner an. Hiermit beabsichtigt der Gesetzgeber auch eine Angleichung an die Regelung in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG, der schon jetzt eine entsprechende Verknüpfung enthält. Für laufende Kapitalerträge aus typisch stillen Beteiligungen und aus Gesellschafterdarlehen in Form von Vergütungen und Zinsen hat die geplante Änderung auch nur weitgehend klarstellenden Charakter. Sind die Vergütungen und Zinseinkünfte auf Ebene des Anteilseigners und der Kapitalgesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG) zu qualifizieren, entscheidet über die Anwendbarkeit des Abgeltungsteuertarifs auf der Ebene des Gesellschafters schon jetzt die speziellere Vorschrift in § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG.

Die Neuregelung soll aber auch Gestaltungen bekämpfen, bei denen sonstige Kapitalforderungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften veräußert werden und hieraus ein Verlust entsteht. Gemeint sind Bondstripping-Gestaltungen, bei denen vom Gesellschafter der Kapitalgesellschaft Bundesanleihen erworben, die Anleihen in einen Anleihemantel und die Zinsscheine geteilt und die Zinsscheine an eine Bank veräußert werden. Der Anleihemantel wird anschließend an eine Kapitalgesellschaft veräußert, deren alleiniger Gesellschafter der Erwerber der Bundesanleihen ist, wobei ein tariflicher Verlust gem. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG entsteht; die Kapitalerträge aus der Veräußerung der Zinsscheine unterliegen hingegen dem gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG (s. zu der Gestaltung FG Düsseldorf vom 29.03.2019 1 K 2136/16 E, F, Rev. BFH VIII R 15/193). Auf Grundlage der Änderung entsteht dem Gesellschafter kein tariflicher Verlust gem. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG mehr.

Eine weitere wichtige Änderung wird in § 20 Abs. 4a Satz 5 EStGE für Anteilseigner ausländischer Kapitalgesellschaften geregelt werden; sie dient der Vereinfachung des Kapitalertragsteuerabzugs. Bei diesen Kapitalgesellschaften ist es für die inländischen Depotbanken oft nicht ersichtlich, ob die Zuteilung von Aktien auf einem steuerbaren Vorgang in Form einer Sachdividende oder auf einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln beruht. Nach der Neuregelung soll bei Kapitalmaßnahmen ausländischer Gesellschaften ein Betrag von 0 € sowohl für den Kapitalertrag bei Bezug der Anteile als auch für die Anschaffungskosten der Anteile anzusetzen sein. Zum Zeitpunkt der Besteuerung aufgrund einer Veräußerung oder Ausbuchung der Aktien ist später der gesamte Wertzuwachs zu erfassen. Die Neufassung des § 20 Abs. 4a Satz 5 EStG gilt nur für Kapitalmaßnahmen, die auf Grundlage eines Rechts aus Anteilen beruhen, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden und bei denen die Zuteilung der Aktien nach dem 31.12.2020 erfolgt. Mithin entfaltet die Regelung erstmals im VZ 2021 Wirkung.

11. Der neue vorläufige Verlustrücktrag für das Jahr 2020 nach dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz¹⁰

11.1 Die Erweiterung des steuerlichen Verlustrücktrags

Eine Regelung, die auch für den vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 von Bedeutung ist, sei hier vorangestellt: Der Höchstbetrag für den „normalen“ Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 EStG wurde von einer Mio. € auf fünf Mio. (bei Einzelveranlagung) und von zwei Mio. € auf zehn Mio. € (im Fall der Zusammenveranlagung) angehoben. Dies gilt allerdings nur für Verluste in den Jahren 2020 und 2021; danach gelten wieder die alten Werte.

11.2 Der vorläufige Verlustrücktrag für 2020

a) Umfang und Voraussetzungen

Der für eine GmbH erweiterte Verlustrücktrag aus dem Jahr 2020 soll sich nach dem Willen des Gesetzgebers baldmöglichst als Liquiditätsspritze bei der Veranlagung des Jahres 2019 auswirken, falls in diesem Jahr ein steuerpflichtiger Gewinn erzielt wurde. Eine GmbH soll nicht so lange warten müssen, bis das Finanzamt auch das Jahr 2020 veranlagt hat in der Regel erst Mitte 2021 und einen Verlust für 2020 erst dann auf das Jahr 2019 zurückträgt. Zu diesem Zweck kann **auf Antrag ein vorläufiger Verlust in Höhe von 30 %** des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranla-

¹⁰ Nach Prühs, GmbH-Steuerpraxis 8/2020, 236

gungszeitraums 2019 zurückgetragen werden (§ 111 Abs. 1 EStG). Der Gesetzgeber hat also den ursprünglich geltenden pauschalierten Verlustrücktrag gemäß BMF-Schreiben vom 24.04.2020 verdoppelt. Es kann sogar ein höherer Verlust als 30 % zurückgetragen werden, wenn er für das Jahr 2020 nachgewiesen wird, z.B. anhand der aktuellen Betriebswirtschaftlichen Auswertung (BWA). Die GmbH kann aber maximal fünf Mio. € aus 2020 zurücktragen, also bis zu der neuen Höchstgrenze, die für § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG in den Jahren 2020 und 2021 generell gilt (§ 111 Abs. 3 EStG).

Unabhängig davon, wie der vorläufige Verlustrücktrag ermittelt wird, ist er nur zulässig, wenn zuvor die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen für 2020 auf null € herabgesetzt worden sind.

Im Anschluss an den vorläufigen Verlustrücktrag steht die Steuerfestsetzung für das Jahr 2019 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, sodass im Anschluss an die Veranlagung der Gesellschaft für das Jahr 2020 der exakte Verlustrücktrag an die Stelle des vorläufigen Rücktrags treten kann. Zu diesem Zweck ist dieser dem Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2019 wieder hinzuzurechnen.

Sollte sich abweichend von den Prognosen für das Jahr 2020 kein Verlust ergeben oder verzichtet die Gesellschaft gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag nach 2019, ist der Steuerbescheid für dieses Jahr entsprechend zu ändern. Mit der Folge, dass die für 2019 aufgrund des vorläufigen Verlustrücktrags zunächst erstatteten Steuern nunmehr nachzuzahlen sind. Fällt in 2020 der erwartete Verlust an und soll er auch zurückgetragen werden, wird der Steuerbescheid für das Jahr 2019 entsprechend geändert.

b) Anpassung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung für 2019

Soweit die Veranlagung für 2019 noch nicht ansteht, kann eine GmbH einen Antrag auf Herabsetzung ihrer Körperschaftsteuer (KSt)-Vorauszahlungen für 2019 stellen, soweit solche Vorauszahlungen geleistet worden sind. Zu diesem Zweck kann der für die Vorauszahlung maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2019 **pauschal um 30% gemindert** werden (§ 110 Abs. 1 EStG). Auch in diesem Fall ist Voraussetzung, dass die Vorauszahlungen für 2020 auf null € herabgesetzt wurden.

Der pauschale Abschlag von 30 % kann durch einen höheren Betrag ersetzt werden, wenn die GmbH einen höheren voraussichtlichen Verlustvortrag im Sinne von § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG für das Jahr 2020 nachweisen kann (§ 110 Abs. 2 EStG). Allerdings darf der pauschale Abschlag den neuen Höchstbetrag für Verlustrückträge aus 2020 und 2021 in Höhe von fünf Mio. nicht überschreiten.

c) Auswirkungen auf die Liquidität der Gesellschaft

Der Antrag auf den vorläufigen Verlustvortrag oder die Herabsetzung der KSt-Vorauszahlungen führt nicht nur zur Herabsetzung der Steuervorauszahlungen für 2020, sondern auch zu einer (vorläufigen) Rückerstattung von Vorauszahlungen in 2019.

Beispiele:

- (1) *Eine GmbH erzielt in 2019 einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 300.000 €. Vierteljährlich zahlte sie in 2019 KSt-Vorauszahlungen in Höhe von jeweils 11.000 €. Im Jahr 2020 erleidet sie einen Gewinneinbruch. Daraufhin hat sie eine Herabsetzung ihrer KSt-Vorauszahlungen auf 0 € beantragt, nachdem sie aber bereits für das erste Quartal 2020 ebenfalls 11.000 € abgeführt hat.*

Im Rahmen der Veranlagung für 2019 beantragt die Gesellschaft den vorläufigen Verlustrücktrag in Höhe von (30 % von 300.000 € =) 90.000 €. Damit reduziert sich ihr Gesamtbeitrag der Einkünfte auf (300.000 € ./. 90.000 € =) 210.000 €. Die darauf entfallende KSt beträgt (15 % von 210.000 € =) 31.500 €. Es kommt also zu einer Erstattung in Höhe von (44.000 ./. 31.500 € =) 12.500 €. Zu dieser Erstattung kommt die Erstattung aus dem ersten Quartal 2020 in Höhe von 11.000 € hinzu, sodass die GmbH im Anschluss an die Veranlagung über zusätzliche Liquidität von 23.500 € verfügt.

- (2) *Die GmbH hat ihren Jahresabschluss für 2019 noch nicht fertiggestellt und deshalb noch keine Steuererklärung eingereicht. Sie hat aber KSt-Vorauszahlungen in 2019 und 2020 wie in Beispiel (1) geleistet.*

Gemäß § 110 EStG kann sie eine Anpassung der KSt-Vorauszahlungen für das Jahr 2019 auf der Basis eines um 30 % verringerten Gesamtbetrags der Einkünfte beantragen. Diesen Antrag kann sie verbinden mit dem Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2020 auf null €. Lag den KSt-Vorauszahlungen für 2019 ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 300.000 € zugrunde (wie in Beispiel (1)), gewinnt die Gesellschaft mit ihrem Antrag zusätzliche Liquidität wie in Beispiel (1), also 23.000 €.

12. Steuerfreier Corona-Bonus über 1.500 € auch für GmbH (Gesellschafter) Geschäftsführer¹¹

12.1 BMF-Schreiben vom 09.04.2020 und gesetzliche Regelung des Corona-Bonus

Nachdem eine Reihe von Unternehmen angekündigt hatte, das besondere Engagement ihrer Beschäftigten während der Corona-Pandemie mit einer Sonderzahlung zu honorieren, erklärte sich der Bundesfinanzminister bereit, eine solche Einmalzahlung steuer- und sozialabgabenfrei zu ermöglichen. Das Ergebnis war das Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 09.04.2020 mit dem Titel „Steuerbefreiung für Beihilfen und Unterstützungen anlässlich der Corona-Krise“ (Az. IV C 5 S 2342/20/10009 :001). Nach diesem Schreiben, das im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erging, konnten Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern eine Beihilfe oder Unterstützung bis zu einem Betrag von 1.500 € nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewähren. Voraussetzung war, dass diese Unterstützung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wurde. Dieser sogenannte Corona-Bonus sollte für alle Arbeitgeber gelten.

Das Problem dieser großzügigen Regelung bestand allerdings darin, dass nach § 3 Nr. 11 EStG nur Beihilfen steuerfrei sind, die aus öffentlichen Mitteln gezahlt werden. Außerdem wird die Steuerfreiheit in dieser Vorschrift davon abhängig gemacht, dass eine konkrete Hilfsbedürftigkeit beim Arbeitnehmer vorliegt. Die genannten Voraussetzungen hätten den Anwendungsbereich eines steuerfreien Corona-Bonus erheblich eingeschränkt. Da dies politisch nicht gewollt war, hat sich der Gesetzgeber entschlossen, im ersten Corona-Steuerhilfegesetz für die Bonuszahlungen eine eigene gesetzliche Grundlage zu schaffen und damit die Vergünstigung für alle Arbeitgeber zu öffnen. Das Ergebnis ist § 3 Nr. 11a EStG.

12.2 Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

Nach § 3 Nr. 11a EStG sind Leistungen eines Arbeitgebers an seine Beschäftigten wegen der Corona-Krise bis zu einem Betrag von 1.500 € steuerfrei, wenn die Beihilfe (1) in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.12.2020 und (2) zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Bei der Leistung des Arbeitgebers kann es sich um Zuschüsse oder Sachbezüge handeln, die auch in Form von Teilleistungen erbracht werden können.

¹¹ Nach Prühs, GmbH-Steuerpraxis 8/2020, 236

Beispiele:

- (1) *Der Arbeitgeber zahlt einer Arbeitnehmerin 1.000 € als Beihilfe für die Betreuung ihrer Kinder in der Wohnung durch eine fremde Person oder einen Angehörigen, weil die Kindertagesstätte über längere Zeit geschlossen ist.*
- (2) *Der Arbeitgeber zahlt einem Arbeitnehmer 1.500 €, damit er einen Raum seiner Wohnung für eine Homeoffice-Tätigkeit herrichten kann.*
- (3) *Der Arbeitgeber stellt einem Arbeitnehmer für die „heiße“ Zeit der Pandemie einen Firmenwagen zur Verfügung, damit er eine Infektion bei der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel vermeiden kann. Den Wagen darf der Arbeitnehmer auch privat nutzen.*

Die Barleistungen in Beispiel (1) und (2) sowie der geldwerte Vorteil in Beispiel (3) sind steuerfrei.

Bei dem Maximalbetrag von 1.500 € handelt es sich um einen Freibetrag, der dem Arbeitnehmer auch dann zugutekommt, wenn der Arbeitgeber eine höhere Unterstützung zahlt. Die über den Freibetrag hinausgehende Leistung unterliegt der Regelbesteuerung. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung gehören einmalige Zulagen (Zuschüsse) des Arbeitgebers nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt, soweit sie lohnsteuerfrei sind; damit entfallen auf den Corona-Bonus bis zu einem Betrag von 1.500 € auch keine Sozialabgaben.

Wie schon im BMF-Schreiben vom 09.04.2020 muss die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen. Es darf also keine Gehaltsumwandlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn in steuerfreien Corona-Bonus erfolgen. Der BFH hatte dies in seinen Urteilen vom 01.08.2019 (Az. VI R 32/18, Az. VI R 21/17 und Az. VI R 40/17) noch für zulässig erklärt mit der Konsequenz, dass die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass auf diese Rechtsprechung reagierte¹². Nach Verwaltungsauffassung handelt es sich nur dann um eine zusätzliche steuerfreie Leistung, wenn

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet wird,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt wird,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

¹² vgl. ausführlich Prühs, GmbH-Stpr 2020, S. 97 ff.

Schließlich ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Bonuszahlung, dass sie „aufgrund der Corona-Krise“ erfolgt. Weitere Anforderungen stellt das Gesetz nicht. Weder ist ein konkreter Anlass erforderlich noch eine bestimmte Verwendung der Zahlung. Der begünstigte Arbeitnehmer muss auch nicht konkret von der Corona-Pandemie betroffen worden sein. Es reicht also aus, wenn die Zahlung mit dem Vermerk „wegen der Corona-Krise“ oder „als Corona-Bonus“ auf dem Lohnkonto festgehalten wird. Wer ganz sichergehen will, wählt die amtliche Formulierung im FAQ-Katalog des BMF (vgl. unter 4.), wonach die Zahlung „als Beihilfe zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise“ gewährt wird.

12.3 Der begünstigte Personenkreis

Nur Arbeitnehmer sind begünstigt; es muss also ein Dienstverhältnis vorliegen. Ob der Arbeitnehmer unbeschränkt oder nur beschränkt im Inland steuerpflichtig ist, ist unmaßgeblich. Auch geringfügig Beschäftigte (450 €-Kräfte) sind begünstigt. Da der Corona-Bonus steuerfrei ist, ist die Lohnpauschalierung nach § 40a EStG weiterhin möglich.

Nicht erforderlich ist, dass der Corona-Bonus allen Arbeitnehmern gezahlt wird.

12.4 Stellungnahme der Finanzverwaltung zu weiteren Fragen zum Corona-Bonus

Das BMF hat zu häufig gestellten Fragen rund um die Corona-Krise Stellung genommen (FAQ-Katalog). Soweit diese Fragen den Corona-Bonus betreffen und nicht bereits vorstehend erörtert worden sind, geben wir nachfolgend die Antworten in leicht gekürzter Form wieder. Dabei ist die ursprüngliche Nummerierung im Katalog beibehalten worden. Der Fragebogen datiert vom 29.06.2020 und ist auf www.bundesfinanzministerium.de hinterlegt.

2. Können Arbeitgeber vor der Corona-Krise übliche oder vereinbarte Sonderzahlungen in steuerfreie Leistungen nach § 3 Nr. 11a EStG umwandeln?

Für die Steuerfreiheit der Leistungen ist es erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen des durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020 (BGBl. 2020 I, S. 1385) neu eingeführten § 3 Nr. 11a EStG eingehalten werden. Eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die vor dem 01.03.2020 ohne einen

Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, kann nicht nachträglich in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise umgewandelt werden (z.B. wenn für die Sonderzahlung in der Bilanz zum 31.12.2019 eine Rückstellung gebildet wurde oder die Arbeitnehmer bereits im Februar 2020 über die Gewährung einer Sonderzahlung im März 2020 informiert wurden). Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt 01.03.2020, da nur ab diesem Zeitpunkt die Veranlassung in der Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise liegen kann. Leistungen des Arbeitgebers, die auf einer vertraglichen Vereinbarung oder einer anderen rechtlichen Verpflichtung beruhen, die vor dem 01.03.2020 getroffen wurden, können nicht als steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen im Sinne von § 3 Nr. 11a EStG gewährt werden.

3. Können steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in tarifvertraglichen Vereinbarungen geregelt werden?

Die Frage ist unabhängig von § 3 Nr. 11a EStG allgemeingültig zu beantworten: Auch in einem Tarifvertrag, durch Betriebsvereinbarung oder durch eine einzelvertragliche Vereinbarung kann eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn im Sinne von § 3 Nr. 11a EStG vereinbart werden.

4. Können Beträge auch dann steuerfrei gezahlt werden, wenn (gegebenenfalls ausschließlich) Kurzarbeitergeld im selben Lohnzahlungszeitraum/ in einem vorangegangenen Lohnzahlungszeitraum seit 01.03.2020 gezahlt wurde und die Leistung nicht als „Aufstockung“ des Kurzarbeitergelds bezeichnet wird, oder beispielsweise unterschiedslos allen Beschäftigten gewährt wird, von denen nur ein Teil Kurzarbeitergeld bezieht?

Arbeitgebern steht es frei, anstelle eines arbeitgeberseitigen Zuschusses zum Kurzarbeitergeld steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG zu leisten.

Steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen im Sinne des § 3 Nr. 11a EStG können an alle Arbeitnehmer bis zu einem Betrag von 1.500 € geleistet werden. Das gilt unabhängig vom Umfang der Beschäftigung (Teilzeitbeschäftigung) und davon, ob und in welchem Umfang Kurzarbeitergeld gezahlt wird.

Allerdings ist erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a

EStG eingehalten werden.

5. Der Arbeitgeber leistet regelmäßig eine freiwillige Sonderzahlung oder eine freiwillige Erholungsbeihilfe. Im Jahr 2020 soll anstelle der freiwilligen Sonderzahlung/ Erholungsbeihilfe eine Corona-Beihilfe gewährt werden. Ist diese steuerfrei?

Für die Steuerfreiheit der Leistungen ist es erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG eingehalten werden. Eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die vor dem 1.3.2020 ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, kann nicht nachträglich in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise umgewandelt werden (z.B. wenn für die Sonderzahlung in der Bilanz zum 31.12.2019 eine Rückstellung gebildet wurde oder die Arbeitnehmer bereits im Februar 2020 über die Gewährung einer Sonderzahlung im März 2020 informiert wurden). Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt 01.03.2020, da nur ab diesem Zeitpunkt die Veranlassung in der Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise liegen kann. Leistungen des Arbeitgebers, die auf einer vertraglichen Vereinbarung oder einer anderen rechtlichen Verpflichtung beruhen, die vor dem 01.03.2020 getroffen wurde, können nicht als steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen im Sinne des § 3 Nr. 11a EStG gewährt werden.

Sofern vor dem 01.03.2020 keine vertraglichen Vereinbarungen oder andere rechtliche Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Gewährung einer Sonderzahlung bestanden, kann unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG anstelle der Sonderzahlung auch eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise gewährt werden.

6. Sind Leistungen, die bereits vor dem 01.03.2020 vereinbart waren oder deren Zahlung vor dem 1.3.2020 beabsichtigt war, begünstigt?

Für die Steuerfreiheit der Leistungen ist es erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG eingehalten werden. Eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die vor dem 1.3.2020 ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, kann nicht nachträglich in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise

umgewandelt werden (z.B. wenn für die Sonderzahlung in der Bilanz zum 31.12.2019 eine Rückstellung gebildet wurde oder die Arbeitnehmer bereits im Februar 2020 über die Gewährung einer Sonderzahlung im März 2020 informiert wurden). Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt 01.03.2020, da nur ab diesem Zeitpunkt die Veranlassung in der Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise liegen kann. Leistungen des Arbeitgebers, die auf einer vertraglichen Vereinbarung oder einer anderen rechtlichen Verpflichtung beruhen, die vor dem 01.03.2020 getroffen wurden, können nicht als steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen im Sinne des § 3 Nr. 11a EStG gewährt werden.

8. Fallen Leistungsprämien für im Jahr 2019 erbrachte Arbeitsleistungen in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 11a EStG?

Leistungsprämien beruhen in der Regel auf bestehenden arbeitsvertraglichen oder dienstrechtlichen Vereinbarungen. Eine Umwandlung oder Umqualifizierung in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise ist grundsätzlich nicht möglich.

9. Können Arbeitgeber steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise an Arbeitnehmer leisten, denen im Gegenzug geleistete Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht?

Es ist erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass in Fällen, in denen vor dem 01.03.2020 kein Anspruch auf eine Vergütung von Überstunden bestand (also lediglich die Möglichkeit des Freizeitausgleichs gegeben war), die Gewährung einer steuerfreien Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise begünstigt ist, wenn der Arbeitnehmer im Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet bzw. Überstunden gekürzt werden. Die Voraussetzungen einer Gewährung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ sind in diesen Fällen erfüllt.

10. Können steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen auch an geringfügig entlohnte Beschäftigte (sogenannte Minijobber) geleistet werden? Ist eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen?

Die Gewährung einer steuerfreien Beihilfe oder Unterstützung von bis zu 1.500 € ist auch an geringfügig entlohnte Beschäftigte (sogenannte Minijobber) möglich. Diese steuerfreien Beihilfen oder Unterstützungen zählen nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Sozialversicherungsentgeltverordnung nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt. Eine Angemessenheitsprüfung ist nicht vorzunehmen. Bei Arbeitsverhältnissen unter nahen Angehörigen muss die Gewährung einer solchen Beihilfe oder Unterstützung jedoch auch unter

Fremden üblich sein (sogenannter Fremdvergleichsgrundsatz).

13. Kann der steuerfreie Höchstbetrag von 1.500 € für jedes Dienstverhältnis gesondert ausgeschöpft werden oder ist ggf. zu prüfen, ob aus anderen Dienstverhältnissen bereits eine Zahlung geleistet wurde?

Steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen können für jedes Dienstverhältnis gesondert geleistet werden. Der Betrag von insgesamt bis zu 1.500 € kann daher pro Dienstverhältnis ausgeschöpft werden. Allerdings ist erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. Die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG müssen eingehalten werden.

14. Kann die Steuerbefreiung bei zwei oder mehr aufeinander folgenden Dienstverhältnissen für jedes Dienstverhältnis in Anspruch genommen werden?

Steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen können auch für aufeinanderfolgende Dienstverhältnisse in Anspruch genommen werden. Der Betrag von insgesamt bis zu 1.500 € kann pro Dienstverhältnis ausgeschöpft werden; dies gilt allerdings nicht bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalenderjahr zu ein und demselben Arbeitgeber. Es ist erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt.

15. Wegen der Corona-Krise wird das Dienstverhältnis aufgelöst. In der Auflösungsvereinbarung (Abfindungsvereinbarung) wird die Zahlung einer Corona-Beihilfe von 1.500 € vereinbart. Ist diese steuerfrei?

Arbeitgebern steht es frei, anstelle einer üblichen Abfindung wegen des Verlustes des Arbeitsplatzes steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen unter Einhaltung der Voraussetzungen in § 3 Nr. 11a EStG zu leisten.

Allerdings ist erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. Die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG müssen eingehalten werden. Die Corona-bedingte Betroffenheit des Arbeitnehmers muss zudem in der Zeit begründet sein, in der das Beschäftigungsverhältnis bestand, sodass Abfindungen, die sich auf Beschäftigungsverhältnisse beziehen, die vor dem 01.03.2020 beendet wurden, nicht in steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen umqualifiziert oder umgewandelt werden können.

17. Wie ist der Zusammenhang zur Corona-Krise nachzuweisen beziehungsweise im Lohnkonto aufzuzeichnen?

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung), sodass sie für den Lohnsteuer-Außenprüfer als solche erkennbar sind und die Rechtsgrundlage für die Zahlung bei Bedarf geprüft werden kann.

18. Ist die steuerfreie Beihilfe/Unterstützung in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen und in der Einkommensteuererklärung anzugeben?

Die nach dem Corona-Steuerhilfegesetz steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise ist nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung des Kalenderjahres 2020 auszuweisen und muss auch nicht in der Einkommensteuererklärung angegeben werden. Den Umfang der Ausweispflichten auf der Lohnsteuerbescheinigung für Kalenderjahre ab 2020 regeln die BMF-Schreiben vom 09.09.2019, BStBl. 2019 II S. 911, 919.

19. Unterliegen die steuerfreien Beihilfen und Unterstützungen dem Progressionsvorbehalt?

Die nach dem durch das Corona-Steuerhilfegesetz steuerfreien Beihilfen oder Unterstützungen unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt.

20. Wie verhalten sich das BMF-Schreiben vom 09.04.2020 und die neue gesetzliche Regelung des § 3 Nr. 11a EStG zueinander?

Mit der Verkündung des (ersten) Corona-Steuerhilfegesetzes tritt § 3 Nr. 11a EStG in Kraft. Diese gesetzliche Regelung der Steuerbefreiung von Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise übernimmt die bisher im BMF-Schreiben vom 09.04.2020 enthaltenen Aussagen und sichert sie gesetzlich ab. Ein Konkurrenzverhältnis zwischen dem neuen § 3 Nr. 11a EStG und dem BMF-Schreiben vom 09.04.2020 besteht folglich nicht. Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise somit in der Zeit vom 01.03. bis 31.12.2020 bis zu einer Höhe von insgesamt maximal 1.500 € steuerfrei gewähren. Das BMF-Schreiben vom 09.04.2020 soll direkt nach Verkündung des (ersten) Corona-Steuerhilfegesetzes neu gefasst werden.

12.5 GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer als begünstigte Person

Auch GmbH-Geschäftsführer stehen in einem Dienstverhältnis zu „ihrer“ GmbH und können deshalb den steuerfreien Corona-Bonus erhalten. Das ist unstreitig, soweit es sich um **Fremdgeschäftsführer** handelt.

Zu der Frage, ob auch **Gesellschafter-Geschäftsführer** die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen können (FAQ-Katalog VII Nr. 12), äußert sich die Finanzverwaltung wie folgt: „Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kann die Zahlung von steuerfreien Beihilfen und Unterstützungen im Sinne des durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020 (BGBl. 2020 I, S. 1385) neu eingeführten § 3 Nr. 11a EStG zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen. In diesem Fall scheidet die Steuerfreiheit aus. Eine vGA liegt vor, wenn für die Zahlung keine überzeugenden betrieblichen Gründe vorliegen, sondern eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben ist. Es ist wie bei Arbeitnehmern ohne Gesellschafterstellung darzulegen, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. Die übrigen Voraussetzungen des neuen § 3 Nr. 11a EStG müssen eingehalten werden.“

Wie nicht anders zu erwarten war, „droht“ der Fiskus hier sogleich mit der „Keule“ der vGA. Richtig ist, dass die Steuerfreiheit verloren geht, wenn der Corona-Bonus als vGA zu behandeln ist und damit beim Empfänger zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, für die es keinen steuerfreien Corona-Bonus nach § 3 Nr. 11a EStG gibt.

Selbstverständlich stehen auch Gesellschafter-Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis zu „ihrer“ GmbH und beziehen daraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Dies gilt auch für Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer oder Alleingesellschafter-Geschäftsführer. Ebenso selbstverständlich gelten für Gesellschafter-Geschäftsführer keine höheren Anforderungen an den Nachweis, dass es sich um eine Zahlung zur Abmilderung der Folgen der Corona-Krise handeln muss. Da aber Gesellschafter-Geschäftsführer seit eh und je beim Fiskus im Verdacht stehen, sie würden sich bei jeder sich bietenden Gelegenheit zu Lasten ihrer Gesellschaft bereichern, sollten die folgenden Empfehlungen beachtet werden.

Um jeden Anschein einer vGA zu vermeiden, sollte im Dienstvertrag eines Gesellschafter-Geschäftsführers vermerkt sein, dass die Gesellschaft ihm die gleichen steuerfreien Leistungen gewähren kann, wie das Gesetz sie für Arbeitnehmer vorsieht. Fehlt ein derartiger Hinweis im Dienstvertrag, reicht auch ein Gesellschafterbeschluss, wonach die Gesellschaft ihren leitenden Mitarbeitern (Geschäftsführern und Prokuristen) einen steuerfreien Corona-Bonus zahlen kann bzw. zahlt. Dieser Beschluss würde auch den Vorgaben des Fremdvergleichs genügen. Gibt es keinen Prokuristen in der Gesellschaft, erhält nur der Gesellschafter-Geschäftsführer die steuerfreie Zahlung.

Unter Beachtung der vorstehenden Ausführungen kann sich auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH den steuerfreien Bonus auszahlen lassen.

Ist eine Person Geschäftsführer in mehreren GmbHs, kann sie sich den Corona-Bonus von jeder Gesellschaft zahlen lassen.

Bei einer GmbH & Co. KG muss wie folgt unterschieden werden: Ist der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH entweder gar nicht oder nur an der GmbH beteiligt, gelten die vorstehenden Ausführungen zur GmbH. Ist der Geschäftsführer gleichzeitig an der KG als Kommanditist beteiligt, gilt er steuerlich als Mitunternehmer. Das Gehalt, das er von der Komplementär-GmbH bezieht, sowie ein eventueller Corona-Bonus zählen bei ihm zu den gewerblichen Einkünften, für die es keinen steuerfreien Bonus gibt.

13. Gesetz zur Modernisierung des KStG (KöMoG) vorgelegt – Optionsmodell für PersGes. in Sicht!¹³

Am 19.03.2021 hat das BMF den RefE eines Gesetzes zur Modernisierung des KSt-Rechts, kurz „KöMoG“, an die Verbände übersandt; bereits am 24.03.2021 beschloss das Bundeskabinett diesen. Kern dieses Gesetzentwurfs ist das sog. Optionsmodell, welches es PersGes. ermöglicht, wie eine KapGes. besteuert zu werden, obwohl sie aus zivilrechtlicher Sicht eine PersGes. bleiben. Ein entsprechendes Modell ist aus anderen Ländern bereits bekannt („Check the box“). Daneben zielt der Entwurf auf eine Internationalisierung des UmwSt-Rechts für Körperschaften ab und im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft sollen die Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen durch die sog. Einlagelösung ersetzt werden. Zudem sollen künftig Verluste aus Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Änderungen im Zusammenhang mit der sog. Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG sind nicht enthalten. Das Gesetz soll zum 01.01.2022 in Kraft treten. Zu den geplanten Änderungen nachfolgend im Einzelnen.

I. Überblick über den Gesetzentwurf des „KöMoG“

Im Mittelpunkt des Entwurfs steht das sog. *Optionsmodell*. Dieser Begriff umfasst die bereits am 08.03.2020 und 03.06.2020 in den Koalitionsausschüssen beschlossene Einführung einer Option zur KSt. Die Option soll es Personenhandelsgesellschaften (insb. OHG, KG) sowie Partnerschaftsgesellschaften in Zukunft ermöglichen, wie eine KapGes. besteuert zu werden. Lt. Aussage des BMF soll dadurch die Wettbewerbsfähigkeit insb. der vielen auf internationalen Märkten erfolgreich tätigen Familienunternehmen in der Rechtsform einer KG oder einer offenen Handelsgesellschaft

¹³ Nach Dorn/ Dibbert, DB 14/2021, 706ff.

gestärkt werden. Die diskutierte Reform der *Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG* findet sich im Entwurf nicht. Nach derzeitigem Stand soll in diesem Bereich keine Anpassung erfolgen. Insofern blieben die bisherigen Diskussionen ohne Erfolg. Darüber hinaus sieht der Entwurf eine Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs für Umwandlungen i.S.d. UmwStG vor (*Internationalisierung des UmwSt-Rechts für Körperschaften*). Dadurch werden lt. BMF die Möglichkeiten für deutsche Unternehmen und ihre ausländischen Tochtergesellschaften maßgeblich erweitert: Zukünftig sollen neben Verschmelzungen auch Spaltungen und Formwechsel von Körperschaften mit Bezug zu Drittstaaten steuerneutral möglich sein, sodass betrieblich sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen steuerneutral durchgeführt werden können.

Im Bereich der *körperschaftsteuerlichen Organschaft* sollen Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen durch die sog. Einlagelösung ersetzt werden. Zudem sollen künftig Verluste aus Währungsskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Dafür soll das derzeit im Gesetz enthaltene Abzugsverbot aufgehoben werden.

II. Das Optionsmodell für PersGes.

PersGes. werden bislang nach dem sog. Transparenzprinzip besteuert, während die Besteuerung von KapGes. auf Grundlage des sog. Intransparenzprinzips (auch Trennungsprinzip) basiert. Zukünftig sollen auch PersGes. für die Besteuerung nach dem Einkommen wie KapGes. besteuert werden können, sodass eine abweichende Behandlung nach Zivil- und Steuerrecht möglich wäre. Dementsprechend werden auch nicht alle Regelungen des KStG auf diese Gesellschaften anwendbar sein (so z.B. § 28 KStG).

1. Optionsausübung

Notwendig ist eine entsprechende Option zur KSt. Diese Optionsmöglichkeit ist in § 1a KStG-E geregelt. Wird diese Option ausgeübt, sind die Gesellschaften körperschaftsteuerpflichtig. § 1 KStG wird entsprechend angepasst (konkret wird § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG-E ergänzt um „einschließlich optierender Gesellschaften i.S.d. § 1a“).

Einzelheiten zum Antrag auf Körperschaftsbesteuerung enthält § 1a Abs. 1 KStG-E. Dabei hat die Personenhandelsgesellschaft oder die Partnerschaftsgesellschaft als sog. optierende Gesellschaft einen *unwiderruflichen Antrag* für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen beim zuständigen FA zu stellen. Zuständig ist dabei das FA, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zuständig ist bzw. wäre. Dieser Antrag ist vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Besteuerung als KapGes. gelten soll. Zu beachten ist, dass das KöMoG mit Wirkung zum 01.01.2022 gelten soll. Soll die

Besteuerung ab diesem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, müsste der Antrag in den meisten Fällen noch in diesem Jahr gestellt werden, d.h. ggf. vor Inkrafttreten des Gesetzes.

Die Antragstellung hat zur Folge, dass die optierende Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine KapGes. und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapGes. (steuerlich) behandelt werden. § 217 Abs. 1 UmwG gilt entsprechend, d.h. für den Antrag ist eine Zustimmung von $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen notwendig, weil insofern in die Besteuerung aller Gesellschafter eingegriffen wird. Zu beachten ist, dass diese Fiktion der Besteuerung „wie eine KapGes.“ lediglich für die Besteuerung nach dem Einkommen gilt, d.h. z.B. nicht für die GrESt. Hier wird die Gesellschaft weiterhin als PersGes. behandelt. Für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke sieht der Gesetzentwurf vor, dass die optierende Gesellschaft mit den Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 15 Abs. 3 oder des § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG gleichgestellt werden (insb. für Anwendung des § 13b ErbStG). Damit gilt die Gleichstellung z.B. nicht für die Anwendung des § 10 Abs. 1a EStG, § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG; hier wäre die optierende Gesellschaft als KapGes. zu behandeln.

Diese Option besteht nach § 1a Abs. 1 Satz 3 KStG-E *nicht für Investmentfonds i.S.d. InvStG* sowie Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten KSt-Pflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen würden. Durch letztgenannte Ausnahme sollen Qualifikationskonflikte vermieden werden. Nicht ausdrücklich geregelt ist, ob auch *beschränkt steuerpflichtige PersGes.* die Option zur KSt ausüben können. § 2 KStG wurde nicht angepasst; fraglich ist, ob die Änderung von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG-E ein entsprechendes Antragsrecht für beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften begründen kann. Dafür könnte auch die in § 1a Abs. 1 Satz 3 KStG-E enthaltene Ausnahme sprechen.

2. Steuerliche Folgen der Optionsausübung

Die Ausübung der Option löst nach § 1a Abs. 2 KStG-E einen Übergang zur Körperschaftbesteuerung aus. Dieser *gilt als Formwechsel der optierenden Gesellschaft* i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwG, sodass die §§ 1, 25 UmwStG entsprechende Anwendung finden. Dementsprechend wird der Übergang zur Besteuerung mit KSt wie ein Formwechsel behandelt, jedoch ohne zivilrechtliche Maßnahmen. Die Steuerfolgen richten sich nach § 25 UmwStG, der vorschreibt, dass die §§ 20–23 UmwStG entsprechende Anwendung finden. Ob und inwieweit der fingierte Formwechsel steuerneutral möglich ist, richtet sich demnach nach diesen Regelungen. Sonderregelungen für Sonderbetriebsvermögen sieht der Gesetzentwurf nicht vor. Daher setzt ein steuerneutraler Formwechsel insb. voraus, dass funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zum Betriebsvermögen der KapGes. wird, ggf. müsste dieses vor dem

Antrag ausgegliedert werden. Auch ist zu beachten, dass infolge eines Formwechsels i.S.d. § 25 UmwStG Verluste (insb. i.S.d. § 10a GewStG, § 15a EStG) untergehen und auch eine Nachversteuerung der nachversteuerungspflichtigen Beträge i.S.d. § 34a EStG ausgelöst wird, sofern solche Beträge bestehen.

Einbringungszeitpunkt ist das Ende des Wirtschaftsjahres, in welchem der Antrag gestellt wird, d.h. das Wirtschaftsjahr, welches der Besteuerung als KapGes. vorangeht. Eine Rückwirkung ist nicht vorgesehen. Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft erfasst. Die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Personen gelten dann als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft.

Die *Steuerfolgen für die Gesellschafter* enthält § 1a Abs. 3 KStG-E. Die unmittelbaren Folgen aus dem Wechsel des Besteuerungsgesetzes (hin zum KStG) bestimmen sich nach § 25 UmwStG. Danach gilt nach Satz 1 der Regelung deren Beteiligung an der optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung *nach dem Einkommen* als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters einer KapGes. Unklar bleibt allerdings, ob die Bezeichnung „*nicht persönlich haftender Gesellschafter an einer KapGes.*“ nur eine sehr unglückliche Formulierung ist oder ob sich der Gesetzgeber hier etwas Neues hat einfallen lassen. Bei einer KapGes. ist jeder Gesellschafter „*nicht persönlich haftend*“. Das macht das Wesen der KapGes. aus.

Der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft bzw. der Partnerschaftsgesellschaft wird aus steuerlicher Sicht also so behandelt, als wäre er an einer KapGes. beteiligt. Die Rechtsfolgen benennt *Satz 2 der Regelung* beispielhaft. So führen beim Gesellschafter insb. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Dividenden), Einnahmen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften i.S.d. § 19 EStG (z.B. Geschäftsführergehalt, daher gilt die Gesellschaft lohnsteuerlich als Arbeitgeber und der Gesellschafter nunmehr als Arbeitnehmer), Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften i.S.d. §§ 21, 22 EStG. Diese Einkünfte führen damit nicht mehr zwangsläufig zu Einkünften i.S.d. § 15 EStG, welcher insb. auch das Geschäftsführergehalt eines Mitunternehmers, die Zinsen für die Überlassung von Darlehen etc. den Einkünften aus Gewerbebetrieb als solche zuordnet und qualifiziert. Dabei gelten Gewinnanteile erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden dürfen oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Die optierende Gesellschaft *darf § 4 Abs. 3 EStG nicht* anwenden, d.h. den Gewinn nicht auf Grundlage einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln.

3. Rückoption

Die Rückkehr zur transparenten Besteuerung regelt § 1a Abs. 4 KStG-E (sog. *Rückoption*). Nach dieser kann eine optierte Gesellschaft beantragen, dass sie nicht mehr wie eine KapGes. und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapGes. behandelt werden. Eine Mindestdauer für die Besteuerung „wie eine KapGes.“ sieht der Gesetzentwurf nicht vor. Damit könnte der Wechsel, wenn der Antrag rechtzeitig gestellt wird, jährlich erfolgen. Auch die Rückoption gilt als Formwechsel nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG, auf den § 9 Satz 3 UmwStG keine Anwendung findet. Der Antrag auf die Rückoption soll in zeitlicher Hinsicht ebenfalls vor dem Wirtschaftsjahr gestellt werden, für welches die Rückoption erfolgen soll. Der Antrag ist bei dem für die Körperschaftbesteuerung zuständigen FA zu stellen. Dabei findet diese Regelung auch ohne Antrag Anwendung, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG-E entfallen sind (z.B. im Geschäftsleitungsstaat besteht keine KSt-Pflicht mehr, die Personenhandelsgesellschaft wird in eine GbR umgewandelt).

4. Besteuerung auf Gesellschafterebene

Zur Umsetzung der Besteuerung auf Gesellschafterebene werden auch die Regelungen der §§ 17, 20 EStG entsprechend angepasst.

Sollte *der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheiden*, gilt die optierende Gesellschaft als unmittelbar danach aufgelöst und, sofern der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 3 oder 4 UmwStG erfüllt, auf diesen mit der Maßgabe umgewandelt, dass § 2 UmwStG keine Anwendung findet. Sollte der verbleibende Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht erfüllen, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet. In diesem Fall ist § 11 KStG über die Auflösung und Abwicklung der Gesellschaft entsprechend anzuwenden, wobei an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt.

5. Gewerbesteuer

Auch für den Bereich der GewSt wird die optierende Gesellschaft als KapGes. und werden ihre Gesellschafter ebenfalls wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapGes. behandelt. Eine entsprechende Regelung soll in § 2 Abs. 8 GewStG-E aufgenommen werden.

III. Internationalisierung des UmwSt-Rechts

Durch das „KöMoG“ soll der *persönliche Anwendungsbereich* des UmwStG zumindest z.T. auf *Drittstaatenfälle* erweitert werden. § 1 Abs. 2 UmwStG soll gestrichen werden, sodass die Erweiterung auf Drittstaatenfälle Umwandlungen von Körperschaften als übertragendem Rechtsträger betrifft (Zweiter bis Fünfter Teil des UmwStG).

Die Streichung des § 1 Abs. 2 UmwStG führt dazu, dass

- ◆ die Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. bzw. natürliche Person oder der Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. (§§ 3 ff. UmwStG),
- ◆ die Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung unter KapGes. (§§ 11–15 UmwStG) oder
- ◆ die Auf- oder Abspaltung auf eine PersGes. (§ 16 UmwStG)

zukünftig in räumlicher Hinsicht nicht mehr auf EU/EWR-Fälle beschränkt sind.

Der sachliche Anwendungsbereich (§ 1 Abs. 1 UmwStG) bleibt hingegen unverändert. Somit ist eine *Vergleichbarkeit* der Umwandlung im Drittstaat *mit einer inländischen i.S.d. UmwG* weiterhin erforderlich. Eine steuerneutrale Umwandlung setzt zudem voraus, dass keine Besteuerungsrechte der Bundesrepublik Deutschland beschränkt oder ausgeschlossen werden.

Anwendbar sollen die geplanten Änderungen im UmwStG erstmals auf Umwandlungen sein, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt. An dieser Stelle wäre es für die Praxis wünschenswert, wenn die Änderungen auch Umwandlungen betreffen würden, deren steuerlicher Übertragungstichtag am 31.12.2021 ist. Sollte das Wirtschaftsjahr einer Drittstaatengesellschaft dem Kalenderjahr entsprechen, müsste eine gesonderte Schlussbilanz auf den 01.01.2022 erstellt werden.

Im Zuge der Änderungen im UmwStG soll § 12 Abs. 2 und 3 KStG ebenfalls gestrichen werden, da die ertragsteuerliche Behandlung von Umwandlungen einheitlich im UmwStG geregelt werden soll und für § 12 Abs. 3 KStG keine Notwendigkeit mehr bestehe. § 12 Abs. 2 KStG sieht insb. vor, dass die Verschmelzung im selben Drittstaat stattfinden muss.

Von einer Einbeziehung der Regelungen zur Einbringung und zum Anteilstausch (§§ 20 ff. UmwStG) wurde lt. Begründung bewusst abgesehen, da eine aufkommensneutrale einheitliche Regelung mit Einschränkungen für Einbringende aus EU/EWR-Staaten gegenüber der geltenden Rechtslage verbunden wäre. Welche Einschränkungen dies sind, sagt die Gesetzesbegründung leider nicht. Die persönliche Einschränkung des § 1 Abs. 4 UmwStG bleibt somit bestehen.

IV. Einlagelösung für ertragsteuerliche Organschaften

Der Gesetzentwurf sieht mit der Neufassung des § 14 Abs. 4 KStG einen Wechsel der steuerlichen Rechtsfolgen von *organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen* vor. An die Stelle der steuerlichen Ausgleichsposten soll die sog. *Einlagelösung* treten. Die Einlagelösung wird insb. von Vertretern der Finanzverwaltung seit Längerem bevorzugt.

Nach § 14 Abs. 4 KStG in der aktuellen Fassung führen Mehr- oder Minderabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, zur Bildung eines passiven oder aktiven Ausgleichspostens in der Steuerbilanz des Organträgers.

Durch die Neufassung des § 14 Abs. 4 KStG sollen Mehrabführungen künftig als *Rückzahlungen aus dem Einlagekonto* (Einlagenrückgewähr) und Minderabführungen als *Einlagen* behandelt werden. Es kommt zu einer unmittelbaren Minderung oder Erhöhung des Beteiligungswerts an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz des Organträgers. Anders als bei den Ausgleichsposten sind Einlage und Einlagenrückgewähr nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft begrenzt.

Erstmals anwendbar soll § 14 Abs. 4 KStG-E auf Mehr- und Minderabführungen sein, die nach dem 31.12.2021 erfolgen. Hinsichtlich des Zeitpunkts der Mehr- und Minderabführungen ist auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft abzustellen (§ 34 Abs. 6e Sätze 5 und 6 KStG-E).

Noch *bestehende Ausgleichsposten* sind beim Organträger in der Steuerbilanz für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2021 endet (§ 34 Abs. 6e Satz 7 KStG-E spricht vom 31.12.2020, hierbei wird es sich wohl um ein redaktionelles Versehen handeln), *aufzulösen*. Aktive Ausgleichsposten erhöhen und passive mindern den Beteiligungswert an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz des Organträgers. Soweit ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus dem aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz übersteigt, soll ein *Beteiligungsertrag* vorliegen, auf den §§ 3 Nr. 40, 3c EStG bzw. § 8b KStG anwendbar wäre (§ 34 Abs. 6e Satz 9 und 10 KStG-E). Diese zwangsweise Auflösung kann zu erheblichen Steuerfolgen führen.

Der zuvor beschriebene Beteiligungsertrag soll auf Antrag in eine *Rücklage* eingestellt werden können (§ 34 Abs. 6e Satz 11 ff. KStG-E), damit die Steuerbelastungen über einen längeren Zeitraum verteilt werden können. Diese Rücklage ist grds. im Wirtschaftsjahr der Bildung und den darauffolgenden neun Wirtschaftsjahren zu jew. einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen. Bei der *Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft* ist die Rücklage in vollem Umfang aufzulösen. Der Veräußerung gleichgestellt werden insb. die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine PersGes. oder natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft und die Auflösung der Organgesellschaft.

Zusätzlich zur Neufassung des § 14 Abs. 4 KStG-E soll es Anpassungen in § 27 KStG geben. Hier ist ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto im Fall von organ-schaftlichen Mehrabführungen vorgesehen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG-E). Organ-schaftliche Mehrabführungen sollen das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor an-deren Leistungen mindern (§ 27 Abs. 6 Satz 2 KStG-E).

V. Fremdwährungsverluste bei § 8b KStG

Ist ein Gesellschafter zu mehr als 25% an einer KapGes. beteiligt, sind Gewinnmin-derungen im Zusammenhang mit Darlehen, die er der Gesellschaft gewährt hat, steu-erlich nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 3 KStG). Unter dieses Abzugsverbot fallen auch Gewinnminderungen aufgrund Währungskursschwankungen. Gewinne aus Wäh-rungskursschwankungen sind dagegen nicht steuerfrei. Durch Streichung des Ab-zugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen bei Gesell-schafterdarlehen soll diese Ungleichbehandlung beseitigt werden.

Nach § 34 Abs. 5 Satz 1 KStG-E soll § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG-E erstmals für Gewinn-minderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 5 KStG anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2021 eintreten.

VI. Fazit

Der Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des KSt-Rechts enthält wichtige An-sätze, die auch aus Sicht der Praxis zu begrüßen sind. Es wird sich zeigen, in welchen Fällen die Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften diese Option auch ausüben, weil damit zugleich die steuerlichen Wirkungen eines Formwechsels aus-gelöst werden. Gleichwohl sind bereits jetzt Gestaltungen vorstellbar, in denen die Option vorteilhaft für die Stpfl. sein wird, d.h. es sich vorteilhaft auswirken wird, dass die PersGes. zivilrechtlich als solche bestehen bleibt, jedoch für Zwecke der Besteu-erung nach dem Einkommen nicht als solche behandelt wird (sowie für andere Steu-erarten trotzdem weiterhin als PersGes.). Natürlich wird die Einführung (auch schon die Vorstellung des Entwurfs) eines solchen Optionsmodells zu zahlreichen offenen Fragen führen, die vom Gesetzgeber zu beantworten sind und (hoffentlich) nicht erst einige Zeit nach Einführung durch ein BMF-Schreiben, wie es derzeit häufig der Fall ist. Zu denken ist hier an die Frage, ob die Gesellschaft Organträgerin sein kann oder abkommensberechtigt ist (wofür einiges spricht). Durch das Optionsmodell dürfte das Steuerrecht keinesfalls langweiliger werden.

Eine Vereinfachung der Regelung zu den Auswirkungen von Mehr- und Minderabfüh-rungen ist grds. zu begrüßen. Die Neufassung des § 14 Abs. 4 KStG dürfte aber für Stpfl. ungewollte Auswirkungen auf bestehende Organschaften haben, da durch die Aufgabe des Grundsatzes der Maßgeblichkeit durch das BilMoG passive Ausgleichs-posten vermehrt vorkamen. Die zwangsweise Auflösung kann trotz der Rücklage-

lösung zu ungewollten Steuerbelastungen führen. Vonseiten der Finanzverwaltung wird schon seit längerer Zeit die Ansicht vertreten, dass die Ausgleichspostenregelung zu unerwünschten Steuerstundungen führen kann. Durch die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes hätten sich Gestaltungsmöglichkeiten ergeben. Gerade in Fällen mit einer Organträger-PersGes. hätten Gesellschafter durch das künstliche Herbeiführen einer organschaftlichen Mehrabführung eine dauerhafte Steuerstundung erreichen können. Aus diesem Grund wurde schon bei den Beratungen zum JStG 2008 eine Einlagelösung vorgeschlagen. Die Sichtweise der Finanzverwaltung ist, wie in vielen anderen Fällen, von einem Missbrauchsgedanken geprägt, der in vielen Fällen unzutreffend ist. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber auch noch zum Umgang bei mittelbaren Organschaften Stellung nehmen würde. Es ist zu vermuten, dass die Lösung über Einlagen und Einlagenrückgewähr durch die Kette erfolgen wird, allerdings sollte an dieser Stelle für Klarheit gesorgt werden.

Die weitere Internationalisierung des UmwSt-Rechts und die Änderungen des § 8b KStG sollten zu Erleichterungen in der Praxis führen. Allerdings hätte der Gesetzgeber im Hinblick auf das UmwStG eine größere Lösung anstreben und sämtliche dort geregelten Vorgänge auf Drittstaaten erstrecken sollen. Dies hätte zu einer umfassenden Globalisierung des UmwSt-Rechts in Deutschland geführt.

14. Verfahrenserleichterungen bei Gesellschaftsgründungen¹⁴

Die Bundesregierung (Mitteilung vom 10.2.2021) hat den **Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiRUG)** vorgelegt. Das DiRUG soll der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1151 im Hinblick auf den Einsatz digitaler Werkzeuge und Verfahren im Gesellschaftsrecht dienen und am **01.08.2022** in Kraft treten. Zweck der Neuregelungen ist insbesondere, die Gründung von Gesellschaften und die Eintragung von Zweigniederlassungen zu erleichtern und die Kosten und den Zeit- und Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit diesen Verfahren insbesondere für Kleinstunternehmen sowie kleine und mittlere Unternehmen zu reduzieren. Vorgesehen sind u. a. Regelungen zur Online-Gründung einer GmbH, zu Online-Verfahren bei Registeranmeldungen und zur Einreichung und Offenlegung von Urkunden und Informationen zum oder im Handelsregister.

[i]Umgesetzt werden die Anforderungen an die Online-Gründung und das Online-Verfahren mittels eines Online-Videokommunikationssystems, das die Bundesnotarkammer betreiben wird. Dadurch sollen die Beurkundung von Willenserklärungen und die Beglaubigung von qualifizierten elektronischen Signaturen im Wege notarieller Online-Verfahren ermöglicht werden. Auch wird das Bekanntmachungswesen für die

¹⁴ Simon, in: NWB Nr. 15 vom 16.04.2021, S. 1027

Handels-, Genossenschafts-, Partnerschafts- und Vereinsregister angepasst: Künftig soll keine separate Bekanntmachung von Eintragungen in diesen Registern mehr erfolgen, sondern die Information dadurch bekannt gemacht werden, dass sie zum Abruf über das Gemeinsame Registerportal der Länder bereitgestellt wird.

15. Neustarthilfe für Mehr-Personen-Kapitalgesellschaften¹⁵

Seit dem 31.03.2021 können auch Kapitalgesellschaften mit mehreren Gesellschaftern (sog. Mehr-Personen-Kapitalgesellschaften) Neustarthilfe beantragen. Das BMWi erläutert die **Antragsvoraussetzungen** auf seiner Seite **www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de** sowie in seinen FAQ:

Die Antragsberechtigung ist daran geknüpft, dass eine vor dem 01.05.2020 gegründete Gesellschaft, die die Überbrückungshilfe III nicht in Anspruch genommen hat, den überwiegenden Teil ihrer Umsätze aus Tätigkeiten erzielt, die bei einer natürlichen Person als freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeiten gelten würden.

Hinweis:

Da sich der Förderzeitraum der Neustarthilfe (01–06/2021) nicht mit dem der Überbrückungshilfe II (09–12/2020) oder der November- oder Dezemberhilfe überschneidet, kann die Neustarthilfe zu diesen Hilfen zusätzlich beantragt werden. In Bezug auf die Überbrückungshilfe III müssen sich die Antragstellenden allerdings entscheiden.

Zudem muss die Gesellschaft von einem ihrer Gesellschafter zu mindestens 25 % gehalten werden und dieser Gesellschafter muss mindestens 20 Wochenstunden für die Gesellschaft arbeiten. Weitere Voraussetzung eines erfolgreichen Antrags ist, dass die Gesellschaft höchstens eine Teilzeitkraft beschäftigt, die bei einem deutschen Finanzamt gemeldet ist.

Förderzeitraum für die Neustarthilfe sind die Monate Januar–Juni 2021. Die Hilfe beträgt einmalig 50 % der Hälfte des Jahresumsatzes 2019 (sechsmonatiger Referenzumsatz), wovon einmalig 50 % als Neustarthilfe an die Gesellschaft ausgezahlt werden.

Hinweis:

Der Betrag, den die Gesellschaft als Neustarthilfe bekommt, wird mit der Anzahl der Gesellschafter multipliziert, die mindestens 25 % der Anteile an der Gesellschaft

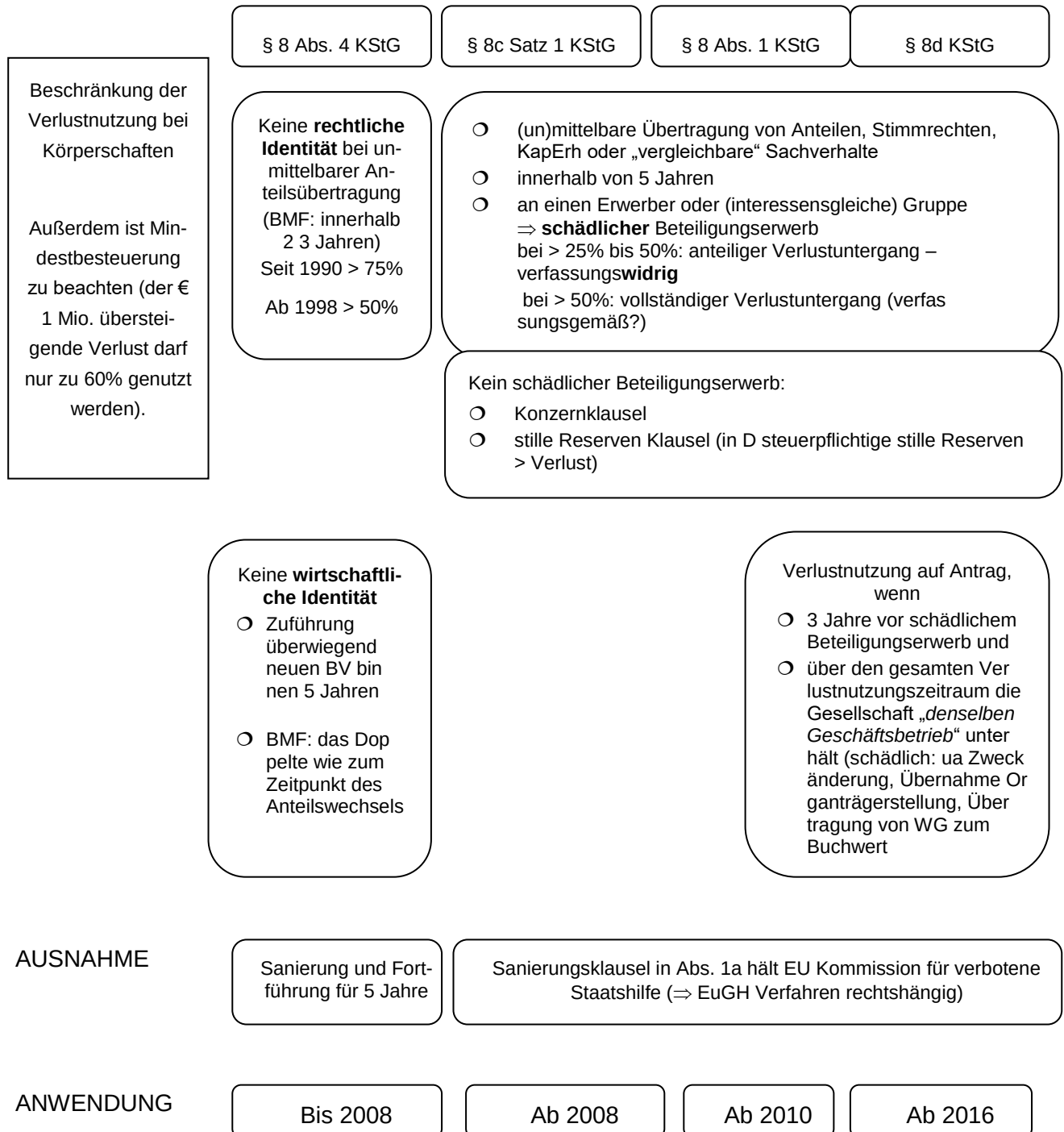
¹⁵ Nach Simon, in: NWB Nr. 15 vom 16.04.2021 Seite 1026

halten und mindestens 20 Wochenstunden für die Gesellschaft arbeiten. Die maximale Fördersumme beträgt daher 30.000 €.

Die zunächst als Vorschuss ausgezahlte Hilfe wird der Höhe nach erst ab Juli 2021 auf Grundlage des endgültig realisierten Umsatzes des Förderzeitraums genau berechnet (Endabrechnung bis zum 31.12.2021). Die Gesellschaften können den Vorschuss in voller Höhe behalten, wenn sie Umsatzeinbußen von über 60 % hatten.

II. Neues zu §§ 8c, 8d KStG

1. Zur Entwicklung der Gesetzesregelungen zur Beschränkung der Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen¹⁶ / Skizze



¹⁶ Nach Bode/ Zwierner, BC 06/2017, 253

Achtung! § 8c, § 8d KStG gelten über § 10a Satz 10 GewStG bei KapGes auch für die GewSt.

Bei PersGes: Verlustnutzung setzt Unternehmens- und Unternehmeridentität voraus.
Bei natürlichen Personen: Verlustvortrag nicht übertragbar, nicht vererblich.

Literatur: Hörhammer, Neueste Entwicklungen beim Verlustabzug nach § 8c KStG, DStR 2019, 847

2. Rücknahme des Antrags nach § 8d Abs. 1 S. 5 KStG?

Mit dieser Frage beschäftigt sich Olbing (Stbg 78/2019, 312) und bejaht sie. Er führt a.a.O. dazu aus:

„In diesem Zusammenhang stellt sich in der Abwehrberatung die Frage, ob man den bereits gestellten Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG wieder zurücknehmen bzw. widerrufen kann, um nun doch noch in den Anwendungsbereich der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG zu kommen.

Die Antragsproblematik des § 8d Abs. 1 KStG stellt sich auch im Zusammenhang mit der Entscheidung des BVerfG zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. beim teilweisen Untergang des Verlustvortrags. Auch hier konnte ein Antrag nach § 8d Abs. 1 KStG gestellt werden, der dazu führte, dass der gesamte Verlustvortrag in einen fortführungsgebundenen Verlust umqualifiziert wurde. Ein solcher Antrag wäre nach jetzigem Rechtsverständnis nicht notwendig und hätte keinerlei Rechtsfolgen. Wird nun aufgrund der neuen Rechtslage der fortführungsgebundene Verlustvortrag rückwirkend automatisch wieder in einen „normalen“ Verlustvortrag „zurück“qualifiziert? Muss der Antrag dazu zurückgenommen bzw. widerrufen werden? Kann der Antrag überhaupt zurückgenommen werden? Ist eine Rücknahme nur vor Bestandskraft möglich? Ist davon unabhängig die Anfechtung des Feststellungsbescheids nach § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG möglich?

Unserer Ansicht nach kann der Antrag zurückgenommen werden. Vorsorglich sollte bei allen noch nicht bestandskräftigen Feststellungsbescheiden nach § 8d Abs. 1 Satz 7 KStG und § 10d Abs. 4 EStG ein Änderungsantrag gestellt bzw. Einspruch eingelegt werden.“

3. EU-Wettbewerbsaufsicht gibt deutsche „Sanierungsklausel“ frei¹⁷

Die Europäische Kommission ist zu dem Schluss gekommen, dass die „Sanierungsklausel“, eine deutsche Steuervergünstigung für notleidende Unternehmen, keine staatliche Beihilfe im Sinne der EU-Vorschriften darstellt. Die Sanierungsklausel ermöglicht es einem notleidenden Unternehmen, Verluste in einem bestimmten Jahr mit Gewinnen in zukünftigen Jahren zu verrechnen, trotz Veränderungen in der Aktiönärsstruktur.

Die Entscheidung folgt auf Urteile des EuGH (C203/16 P, C208/16 P, C209/16, C219/16), der 2018 eine Entscheidung der Kommission über staatliche Beihilfen aus dem Jahr 2011 für nichtig erklärte. Um diese Urteile umzusetzen, hat die Kommission die Maßnahme anhand eines breiteren Bezugsrahmens bewertet, einschließlich der Vorschriften des deutschen Rechts, die es Unternehmen generell erlauben, Verluste für steuerliche Zwecke vorzutragen.

Die EU-Wettbewerbsaufsicht kam zu dem Schluss, dass die Sanierungsklausel nicht von diesen allgemeinen Regeln abweicht und daher notleidenden Unternehmen keinen selektiven Vorteil gegenüber anderen Unternehmen verschafft.

Hinweis:

Die Europäische Kommission hat ein Fallregister zur „Sanierungsklausel“ erstellt.

4. KStG: Anwendungsschreiben zu § 8d KStG¹⁸

Das BMF hat sein Schreiben vom 18.03.2021 zur Anwendung des § 8d KStG veröffentlicht. Positiv hervorzuheben ist, dass das finale BMF-Schreiben im Vergleich zu dem Entwurf einige Konkretisierungen und Anpassungen enthält, die von den Wirtschaftsverbänden gefordert wurden. Die Anzahl der Beispiele hat sich deutlich erhöht. Zum Teil werden nun auch Sachverhalte erörtert, die durch die Corona-Pandemie bedingt sind. Insbesondere folgende Änderungen sind hervorzuheben:

- ◆ Das Verständnis zum Vorliegen eines einheitlichen Geschäftsbetriebs wurde ausgeweitet. So stellt beispielsweise die neu aufgenommene Rn. 19 klar, dass Änderungen von Produkten und Dienstleistungen in das Gesamtbild des Geschäftsbetriebs einzuordnen sind. Nicht jede Veränderung der in § 8d Abs. 1 S. 4 KStG

¹⁷ Quelle: Europäische Kommission Pressemitteilung vom 22.01.2020, zitiert nach NWB-Datenbank

¹⁸ Nach Bartelt/ Geberth, DStR 12/2021, S. XI

aufgeführten qualitativen Merkmale (insbes. die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer) bewirke auch eine (schädliche) Änderung des Geschäftsbetriebs. Soweit die Veränderungen der qualitativen Merkmale nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den wesentlichen Kern des Geschäftsbetriebs nicht berühren, liege insgesamt keine (schädliche) Änderung des Geschäftsbetriebs vor.

- ◆ Bei einer sog. Wertschöpfungskorrektur, bei der das Geschäftsmodell gänzlich angepasst wird und sich nahezu sämtliche in § 8d Abs. 1 S. 3 KStG genannten qualitativen Merkmale ändern, liege aber selbst dann nicht mehr ein und derselbe Geschäftsbetrieb vor, wenn sich das neu angebotene Produkt (oder Dienstleistung) als Nebenprodukt des ursprünglichen Hauptproduktes (oder Dienstleistung) darstellt. Ein bloßer wirtschaftlicher, organisatorischer oder finanzieller Zusammenhang sei nicht ausreichend.
- ◆ Im Zusammenhang mit der Beurteilung der Einheitlichkeit eines Geschäftsbetriebs wurde auch der Sachverhalt von Bsp. 4 in Rn. 20 (im BMF-Entwurf Bsp. 3 in Rn. 17) angepasst.
- ◆ Das finale BMF-Schreiben enthält eine Klarstellung zu Fällen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr. So wird in Rn. 15 (mit Abb. 3) dargelegt, wie sich in solchen Fällen der Beobachtungszeitraum bei einer Verlustgesellschaft bemisst. In der neu eingefügten Rn. 54 (mit Bsp. 24) wird klargestellt, dass der nicht genutzte Verlustvortrag zum Schluss des Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsjahr des schädlichen Beteiligungserwerbs endet, zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag wird.
- ◆ Im Hinblick auf den Beobachtungszeitraum wird auch klargestellt, dass als Gründungszeitpunkt der Körperschaft der Zeitpunkt des formgültigen Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags gilt. Auf den Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister komme es nicht an (Rn. 14).
- ◆ Auch die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs im Ausland im Rahmen einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte führe zur Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs nach § 8d Abs. 2 S. 2 Nr. 3 KStG. Die Betrachtung sei typisierend und damit unabhängig von der tatsächlichen Möglichkeit einer Verlustverrechnung (Rn. 36).
- ◆ Schon der BMF-Entwurf legte dar, dass eine Einstellung des Geschäftsbetriebs bereits dann vorliege, wenn die verbleibende im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit nur noch unwesentlich ist. Nunmehr wird hierzu klargestellt, dass davon grundsätzlich ausgegangen werden könne, wenn sich der Umsatz im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit um mehr als 90 % reduziert (Rn. 63).

5. Kein erleichterter Verlustvortrag wegen der Corona-Krise¹⁹

Die Bundesregierung plant derzeit nicht, die Regelung des § 8c KStG wegen der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie temporär auszusetzen. Dies erklärt sie in ihrer Antwort (BT-Drucks. 19/23866) auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion zu § 8d KStG.

Hierzu führt die Bundesregierung u.a. weiter aus:

Die Bundesregierung sieht aktuell keine Veranlassung, die Regelung des § 8c KStG temporär auszusetzen.

Die Regelung knüpft an den anerkannten und höchstrichterlich bestätigten Grundsatz an, dass beim steuerlichen Verlustabzug dasjenige Steuersubjekt, das den Verlustabzug nutzen möchte, mit demjenigen Steuersubjekt identisch sein muss, das den Verlust erlitten hat.

Zudem hat der Gesetzgeber unter Berücksichtigung des Zwecks der Regelung mit der Konzernklausel, der Stille-Reserven-Klausel, der Sanierungsklausel sowie dem Antrag nach § 8d KStG hinreichend Möglichkeiten zum Erhalt der bisher nicht genutzten Verluste im Fall eines Anteilseignerwechsel geschaffen.

6. Forderungsverzicht nach Einführung der Abgeltungsteuer – BFH widerspricht Finanzverwaltung²⁰

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) kann der Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil einer Forderung zu einem steuerlichen Veräußerungsverlust bei den Kapitaleinkünften des Steuerpflichtigen führen.

In seinem Urteil vom 06.08.2019 (Az.: VIII R 18/16) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass der Verzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung gegen die Kapitalgesellschaft nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG steuerlich zu berücksichtigenden Forderungsausfall führt. Mit dieser Entscheidung widerspricht der BFH den Ausführungen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) im Abgeltungssteuererlass vom 18.01.2016, wonach der Verzicht auf den nicht werthaltigen Forderungsanteil außerhalb des Anwendungsbereichs von § 17 EStG keine steuerliche Berücksichtigung findet.

¹⁹ Quelle: BT-Drucksache 19/23866 vom 02.11.2020 (il)

²⁰ Nach Treeck, in: www.pe-magazin.de

Sachverhalt

Der Kläger war im Streitjahr 2010 mit 48,15% an einer GmbH beteiligt. Gegen die GmbH bestanden Forderungen im Nennwert von 801.768,78 Euro, die der Kläger im Streitjahr erwarb. Der Kaufpreis belief sich auf 364.154,60 Euro. Wenige Monate nach dem Forderungserwerb schloss der Kläger mit der GmbH einen Darlehensvertrag über 801.768 Euro zuzüglich Zinsen und verzichtete auf einen Teilbetrag seiner Darlehensforderung in Höhe von 275.000 Euro ohne Vereinbarung eines Rangrücktritts. Gleichzeitig wurde in Höhe des Forderungsverzichts eine Zuführung in die Kapitalrücklage der GmbH beschlossen.

Im Klageverfahren machte der Kläger hinsichtlich seines teilentgeltlichen Erwerbs der Forderungen (43,5%) geltend, dass ihm durch den Forderungsverzicht ein Veräußerungsverlust in Höhe seiner Anschaffungskosten von 119.625 Euro (43,5% von 275.000 Euro) entstanden sei. Nach Auffassung des Klägers war dieser Verlust als negative Kapitaleinkünfte zu berücksichtigen und mit seinen tariflich zu besteuernenden Einkünften zu verrechnen. Das FG Berlin-Brandenburg wies die Klage mit der Begründung ab, dass der vom Kläger ermittelte Verlust steuerlich nicht zu berücksichtigen sei.

Entscheidung und Argumentation des BFH

Der BFH wies die Revision des Klägers als unbegründet zurück. Das FG sei im Ergebnis zurecht davon ausgegangen, dass der Kläger mit dem teilweisen Forderungsverzicht keinen steuerlich zu berücksichtigenden Verlust erzielt habe. Allerdings könne der Forderungsverzicht eines Gesellschafters grundsätzlich – im Gegensatz zur Auffassung des FG – zu negativen Kapitaleinkünften führen. Diese negativen Einkünfte seien zudem unter bestimmten Voraussetzungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG) mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten zu verrechnen.

In seinen Entscheidungsgründen unterscheidet der BFH zwischen dem Verzicht eines Gesellschafters auf den werthaltigen Teil seiner Forderung und dem Verzicht eines Gesellschafters auf den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung.

Im Hinblick auf den Verzicht eines Gesellschafters auf den werthaltigen Teil seiner Forderung verweist der BFH auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997. Hiernach führe ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft zu einer Einlage, soweit der Gesellschafter auf den werthaltigen Teil der Forderung verzichte. Daraus schließt der BFH, dass der Verzicht auf eine Teilforderung erst dann zu einer Einlage führt, wenn der Verzichtsbetrag den Nennwert des nicht werthaltigen Teils der Forderung übersteigt. Nach Einführung der Abgeltungsteuer gelte eine in diesem Zusammenhang begründete Einlage als steuerbare Veräußerung nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG. Bei Anschaffungskosten in Höhe der Einlage resultiere kein Veräußerungsgewinn nach § 20 Abs. 4 EStG.

Im Hinblick auf den Verzicht eines Gesellschafters auf den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung führt der BFH aus, dass insoweit beim endgültigen Forderungsverzicht ein Forderungsausfall vorliege, der – anders als nach der Rechtslage zum Zeitpunkt des genannten Beschlusses des Großen Senats des BFH und entgegen den Ausführungen des BMF im Erlass zur Abgeltungsteuer vom 18.01.2016 – nach Einführung der Abgeltungsteuer gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG steuerlich zu berücksichtigen sei. Der Forderungsausfall stehe hierbei wirtschaftlich betrachtet einer Abtretung im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG gleich. Die Freiwilligkeit des Verzichts stünde der Anerkennung eines entsprechenden Verlusts nicht entgegen. Die Ermittlung des Verlusts erfolge nach § 20 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten des Steuerpflichtigen. In der Folge wirke sich der Forderungsverzicht nur dann steuerlich aus, wenn der Steuerpflichtige für den nicht werthaltigen Teil der Forderung Anschaffungskosten getragen habe.

Im Streitfall habe der Kläger auf Basis der vorstehenden Grundsätze lediglich auf einen nicht werthaltigen Teil seiner Forderung verzichtet. Aufgrund des geringen zeitlichen Abstands zwischen Forderungserwerb und Forderungsverzicht sei davon auszugehen, dass der Teilwert der Forderung zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts dem vereinbarten Kaufpreis entsprach. Somit übersteige der Verzichtsbetrag von 275.000 Euro nicht den Nennwert des nicht werthaltigen Teils der Forderung von 437.000 Euro (801.768 Euro abzüglich 364.154 Euro). Diesem Ergebnis stehe nicht entgegen, dass im Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht eine Zuführung zur Kapitalrücklage der GmbH beschlossen wurde, da der verzichtende Gesellschafter insoweit im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG keine Dispositionsbefugnis habe.

Der Verzicht des Klägers auf einen nicht werthaltigen Teil seiner Forderung stelle einen Veräußerungsvorgang nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG dar. Dieser habe allerdings im Ergebnis keine steuerlichen Auswirkungen, da der Kläger für den nicht werthaltigen Teil seiner Forderung keine Anschaffungskosten getragen habe. Aufgrund des Erwerbs der Forderungen durch den Kläger von Dritten beliefen sich die Anschaffungskosten des Klägers auf seinen Kaufpreis. Der Kaufpreis sei bei wirtschaftlicher Betrachtung insgesamt dem werthaltigen Teil der Forderung zuzuordnen.

Praxishinweis

Nach Ansicht des BFH kann der Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil einer Forderung zu einem steuerlichen Veräußerungsverlust bei den Kapitaleinkünften des Steuerpflichtigen führen. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Steuerpflichtige für den nicht werthaltigen Teil Anschaffungskosten getragen hat

7. Die Behandlung privater Darlehensverluste im Jahr 2020²¹

Aufgrund der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des BFH zur Behandlung privater Darlehensverluste und des damit einhergehenden Paradigmenwechsel hat sich die steuerliche Behandlung von Darlehensverlusten seit 2017 grundlegend verändert. Aufgrund der Rechtsprechungsänderung wurde schließlich der Gesetzgeber tätig, der mit zwei „Nichtanwendungsgesetzen“ reagierte. Mit den Neuregelungen ergeben sich neue Problemfelder.

BFH-Rechtsprechung – Wieso wurde der Gesetzgeber tätig?

Mit dem Grundsatzurteil vom 11.07.2017 (BFH vom 11.07.2017 – IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208) änderte der BFH seine langjährige Rechtsprechung zur Behandlung ausgefallener Finanzierungshilfen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft. Während Rechtsprechung und Finanzverwaltung (BMF vom 21.10.2010, BStBl. I 2010 S. 832) solche Darlehensverluste bis zu jenem Urteil als nachträgliche Anschaffungskosten im Bereich des § 17 EStG berücksichtigten und somit ein steuerlicher Abzug in Höhe von 60% möglich war, hielt der IX. Senat an dieser Auffassung nicht länger fest, denn die Rechtsgrundlage hierfür sei aufgrund der Änderungen durch das MoMiG entfallen. Rechtsfolge der neuen Rechtsprechung ist, dass Gesellschafterdarlehen nicht länger als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG behandelt werden konnten. Aufgrund der langjährigen Rechtsprechung gewährt der BFH jedoch Vertrauensschutz, wonach die frühere Rechtsprechung in allen offenen Fällen anzuwenden ist, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.09.2017 gewährt wurde oder eigenkapitalersetzend geworden ist. In der Praxis ist diesbezüglich jedoch zu prüfen, ob ein im Schrifttum für möglich gehaltener Verzicht auf die Anwendung der Vertrauensschutzregelung nicht zu einem günstigeren Ergebnis führt. Die Finanzverwaltung hat sich der geänderten Rechtsauffassung des BFH angeschlossen (BMF vom 05.04.2019, BStBl. I 2019S. 257), weshalb ohne ein weiteres Urteil Darlehensverluste im Privatvermögen unberücksichtigt geblieben wären.

Dieses Problem behob der BFH mit einem Urteil vom 24.10.2017 (BFH vom 24.10.2017 – VIII R 13/15²²) und leitete damit einen Paradigmenwechsel ein. Der VIII. Senat entschied, entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung, dass ein endgültiger Darlehensausfall im Privatvermögen einer Veräußerung zu 0 € gleichstehe und zu einem Verlust i.S.d. § 20 EStG führen kann. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Gesetzgeber mit Einführung der Abgeltungsteuer eine vollständige Erfassung aller Wertveränderungen von Kapitalanlagen erreichen wollte, wozu nicht nur

²¹ Nach Baumgartner & Pöllath, in: blog.handelsblatt.com/steuerboard

²² DB 2017 S. 3035; vgl. Bujotzek, Steuerboard vom 09.04.2018

Gewinne, sondern auch Verluste zählen. Der X. Senat (BFH vom 09.07.2019 – X R 9/17, DB 2020 S. 89²³) schloss sich der Auffassung des VIII. Senats mit der Maßgabe an, dass das Darlehen nach dem 31.12.2008 begründet werden musste, um einen Verlust berücksichtigen zu können. Mit einem weiteren Urteil vom 06.08.2019 (BFH vom 06.08.2019 – VIII R 18/16²⁴) entwickelte der VIII. Senat seine Rechtsprechung fort und erkannte auch den Verlust aus dem Verzicht auf ein nicht werthaltiges Darlehen an, soweit diesem Anschaffungskosten gegenüberstehen. Dabei stellte der BFH auch klar, dass solche Verluste zu 100% mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten, wie z.B. den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, verrechnet werden können, wenn die Beteiligungsquote an der darlehensnehmenden Gesellschaft mindestens 10% beträgt (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG). Die Urteile wurden trotz der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des BFH bis heute weder im Bundessteuerblatt noch im Anwendungsschreiben zur Abgeltungssteuer (BMF vom 18.01.2016, BStBl. I 2016 S. 85) veröffentlicht, weshalb sich die Finanzverwaltung nicht an die Urteile gebunden sieht.

Reaktionen des Gesetzgebers

Mit dem „JStG 2019“ vom 12.12.2019 wurde § 17 Abs. 2a EStG eingeführt²⁵. Die Vorschrift überschreibt das o.g. BFH-Urteil vom 11.07.2017 und stellt damit die alte Rechtslage wieder her. Der Ausfall gesellschaftsrechtlich veranlasster Darlehen eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligungsquote von mindestens 1% führt somit wieder zu nachträglichen Anschaffungskosten im Bereich des § 17 EStG und kann daher maximal zu 60% berücksichtigt werden. Gültig ist die Vorschrift unabhängig vom Zeitpunkt der Darlehenshingabe für alle Veräußerungen bzw. Auflösungen von Kapitalgesellschaften, die nach dem 31.07.2019 erfolgt sind (§ 52 Abs. 25a EStG). Auf Antrag kann die Neuregelung sogar auf Fälle angewendet werden, bei denen die Veräußerung vor dem 31.07.2019 erfolgt ist.

Mit dem Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019 wurde außerdem eine neue Verlustabzugsbeschränkung im Bereich des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG für Darlehensverluste aufgenommen, die nach dem 31.12.2019 entstehen. Danach dürfen Verluste aus

- der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung,
- der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG,
- der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG auf einen Dritten oder

²³ vgl. Weiss, Steuerboard vom 14.01.2020

²⁴ DB 2019 S. 2559; vgl. Treeck, Steuerboard vom 28.11.2019

²⁵ vgl. Mocker, Steuerboard vom 01.08.2019

- einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG

nur i.H.v. 10.000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Nicht verrechnete Verluste können je Folgejahr bis zur Höhe von 10.000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Während Gewinne aus Kapitalvermögen somit uneingeschränkt besteuert werden, wird der Verlustabzug durch den Gesetzgeber massiv eingeschränkt. Die verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung zwischen Gewinnen und Verlusten aus Kapitalvermögen steht der Norm quasi „auf die Stirn geschrieben“ und sollte in jedem Fall nicht akzeptiert werden.

Verlustberücksichtigung und Praxisempfehlungen

Fasst man den Wirrwarr aus Verwaltungsmeinung, BFH-Rechtsprechung und Gesetzesänderung zusammen, so ergibt sich folgendes Ergebnis:

Verluste aus Darlehen zwischen natürlichen Personen und aus Darlehen an Kapitalgesellschaften, an denen der Darlehensgläubiger zu weniger als 1% oder lediglich mittelbar beteiligt ist (vgl. BFH vom 09.07.2019 – X R 9/17), können nach der geänderten Rechtsprechung des BFH und wegen der Gesetzesänderungen nur im Rahmen des § 20 EStG berücksichtigt werden, da eine Anwendung des § 17 EStG ausscheidet. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber quasi konkludent die Auffassung des BFH akzeptiert, wonach ein Darlehensausfall und ein Darlehensverzicht mit einer Veräußerung gleichzustellen ist. Verluste aus einem Darlehensausfall oder -verzicht, die ab dem 01.01.2020 entstehen, sind somit grundsätzlich berücksichtigungsfähig, können aufgrund der gesetzlichen Neuregelung jedoch nur bis zur Höhe von 10.000 € pro Jahr berücksichtigt werden. Für Verluste, die in den Jahren vor 2020 entstanden sind, ist, trotz der bisher ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung, ein Antrag auf Verlustberücksichtigung zu stellen, um entsprechende Verfahren offen zu halten, insbesondere weil in diesen Jahren die Begrenzung auf 10.000 € nicht galt.

Sofern o.g. Voraussetzungen nicht vorliegen, besteht für Darlehensverluste im Jahr 2020 ein Konkurrenzverhältnis zwischen der Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG und des § 20 EStG²⁶. Im Schrifttum wird darüber diskutiert, ob eine ggf. günstigere Berücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen überhaupt noch möglich ist, oder ob eine solche aufgrund des generellen Vorrangs des § 17 EStG vor § 20 EStG ausscheidet. In letzterem Fall könnten im schlimmsten Fall sogar Verluste aus Vorjahren rückwirkend aberkannt werden und stattdessen bei der Veräußerungsgewinnberechnung im Rahmen des § 17 EStG nur zu 60% zu berücksichtigen sein. Um ein solches ggf. nachteiliges Ergebnis zu vermeiden, könnte beispielsweise eine Holding-Struktur durch einen steuerneutralen Anteilstausch (§ 21 Abs. 2 UmwStG) geschaffen werden. In solchen Strukturen scheidet eine vorrangige Anwendung des

²⁶ vgl. Buge, Steuerboard vom 14.02.2020

§ 17 Abs. 2a EStG mangels direkter Beteiligung an der darlehensnehmenden Gesellschaft bereits dem Grunde nach aus, weshalb nur § 20 EStG einschlägig sein kann und der Verlust somit zu 100% mit sämtlichen Einkunftsarten verrechnet werden kann. Alternativ könnte die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft veräußert werden, wobei das Darlehen weder mitveräußert wird, noch darauf verzichtet wird. Ein späterer Darlehensausfall bzw. -verzicht kann sodann – mangels einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – im Rahmen des § 20 EStG erfasst werden.

III. Zeitwertkonto

1. Kein Lohnzufluss bei Wertguthabenkonto eines GmbH Fremd-Geschäftsführers²⁷

Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto zur Finanzierung des vorzeitigen Ruhestands eines Fremd Geschäftsführers einer GmbH sind kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn und deshalb erst in der Auszahlungsphase zu versteuern.

BFH, Urteil vom 22.02.2018 – VI R 17/16

Streitjahr 2010

I. Sachverhalt

Der Kläger war Fremd Geschäftsführer einer GmbH und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Er schloss mit der GmbH eine Wertguthabenvereinbarung zur Finanzierung seines vorzeitigen Ruhestands. Er verzichtete auf die Auszahlung laufender Bezüge i.H.v. 6.000 € monatlich, die ihm erst in der späteren Freistellungsphase ausgezahlt werden sollten. Voraussetzung für die spätere Freistellung war nach einem Gesellschafterbeschluss, dass der Kläger sein Amt als Geschäftsführer niederlegt und sein Ausscheiden als Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen wird. Zur Finanzierung der Entgelte für die spätere Freistellung schloss die GmbH als Versicherungsnehmerin eine Rückdeckungsversicherung ab, an der der Kläger zwecks Insolvenzversicherung ein Pfandrecht erwarb. Die Leistungspflicht der GmbH war in der Freistellungsphase auf die Höhe der Versicherungsleistung beschränkt. Die GmbH unterwarf die Zuführungen zu dem Wertguthaben des Klägers nicht dem LSt-Abzug. Das FA war demgegenüber der Meinung, die Wertgutschriften führten zum Zufluss von Arbeitslohn beim Kläger und forderte die LSt nach. Das FG gab der Klage statt. Der BFH hat auf die Revision des FA das Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben und der Klage stattgegeben.

II. Entscheidung

1. Zulässigkeit der Klage gegen Nullbescheid

Der Kläger war trotz der Festsetzung der ESt auf 0 € klagebefugt (§ 40 Abs. 2 FGO). Wegen der inhaltlichen Bindungswirkung der ESt-Festsetzung für die Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG ist er durch einen ESt-Bescheid auch dann beschwert, wenn es sich um einen sog. Nullbescheid handelt. Der Kläger begehrt mit seiner Klage die Berücksichtigung geringerer Einkünfte aus nichtselbstständiger

²⁷ Nach Werth, in: DB1273149 vom 21.06.2018

Arbeit. Hierdurch ergibt sich – bei Erfolg der Klage – im Streitjahr ein Verlust, der im Rahmen der Verlustfeststellung bzw. des Verlustrücktrags zu berücksichtigen wäre.

2. Kein Zufluss von Arbeitslohn durch Zahlungen auf das Zeitwertkonto

Die Zuführungen zu dem Zeitwertkonto nach der Wertguthabenvereinbarung stellen keinen gegenwärtig zufließenden Arbeitslohn des Klägers dar. Denn der Kläger konnte über die Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto nicht verfügen. Ein Zufluss durch Gutschrift in den Büchern „des Verpflichteten“ kommt grds. nur in Betracht, wenn und soweit eine Zahlungsverpflichtung besteht. Eine solche Zahlungsverpflichtung der GmbH bestand gegenüber dem Kläger im Streitjahr jedoch nicht. Der Kläger hatte weder das Recht, eine Auszahlung der Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto zu verlangen, noch konnte er über die Gutschriften in anderer Weise verfügen. Zudem setzte sein Zahlungsanspruch voraus, dass er sein Amt als Geschäftsführer niederlegt und dies im Handelsregister eingetragen wird, was im Streitjahr nicht der Fall war.

3. Kein Zufluss durch Novation oder Lohnverwendungsabrede

Dem Kläger sind die Gutschriften auf dem Wertguthabenkonto auch nicht durch Novation zugeflossen. Zwar wurde die nach dem Arbeitsvertrag bestehende Verpflichtung zur Lohnzahlung durch die Verpflichtung zur Einzahlung auf das Wertguthabenkonto ersetzt. Die GmbH war jedoch zu keinen Zahlungen aus dem Wertguthaben verpflichtet, sodass kein Zufluss durch Schuldumschaffung vorliegt. Dem Kläger ist auch kein Lohn aufgrund einer Lohnverwendungsabrede zugeflossen. Die GmbH erfüllte mit der Wertguthabenvereinbarung weder Verbindlichkeiten des Klägers gegenüber Dritten noch gegenüber sich selbst. Mit der Wertguthabenvereinbarung hat der Kläger auch nicht über seinen Arbeitslohnanspruch i.S. einer Einkommensverwendung im Voraus verfügt. Der Verzicht erfolgte zum Zwecke der Auszahlung in einer späteren Freistellungsphase. Es sollte somit nur die Fälligkeit des (fortbestehenden) Arbeitslohnanspruchs hinausgeschoben werden. Der Kläger hat schließlich auch keinen unentziehbaren Anspruch gegen die Rückdeckungsversicherung erworben, da deren Vertragspartner die GmbH war. Das Pfändungspfandrecht an dem Anspruch der GmbH konnte er nur im Insolvenzfall verwerten.

4. Stellung als Fremd-Geschäftsführer der GmbH führt zu keiner anderen Beurteilung

Die Organstellung des Klägers als Fremd-Geschäftsführer der GmbH führt zu keiner anderen Beurteilung. Es gibt keine rechtlichen Gründe, für den Zufluss von Arbeitslohn bei einem Fremd-Geschäftsführer andere Grundsätze zugrunde zu legen als bei sonstigen Arbeitnehmern. Selbst wenn die Vereinbarung eines Wertguthabenkontos mit der Stellung eines Organs einer Körperschaft nicht vereinbar sein sollte, kann der

Zufluss von Arbeitslohn ohne die Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht nicht fingiert werden. Eine Ausnahme hiervon macht die Rspr. lediglich bei beherrschenden Gesellschaftern einer KapGes.

III. Praxishinweis

Der BFH hat sich in der Besprechungsentscheidung ganz klar auf die Seite des Stpfl. gestellt und sich für eine „nachgelagerte“ Besteuerung des Wertguthabens eines Fremd Geschäftsführers entschieden. Dieser ist nach Auffassung des BFH – obgleich er als Geschäftsführer Organ der GmbH ist – dem Arbeitnehmer gleichzustellen. Danach führt eine Gehaltsumwandlung zur Finanzierung des vorzeitigen Ruhestands nicht zu Lohnzufluss, wenn der Fremd Geschäftsführer keinen Anspruch auf vorzeitige Auszahlung des einbehaltenen Lohns oder keinen direkten Anspruch gegen die Rückdeckungsversicherung hat. Nicht entschieden ist mit dem vorliegenden Fall jedoch die Frage, ob bei einem beherrschenden GesellschafterGeschäftsführer Zahlungen auf ein Wertguthaben zu einem Zufluss von Arbeitslohn führen.

2. Zeitwertkonten des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers als vGA²⁸

Nach Meinung der Finanzverwaltung führt bereits die Gutschrift auf einem Zeitwertkonto bei Arbeitnehmern, die zugleich als Organ der Körperschaft bestellt sind, zum Zufluss von Arbeitslohn. So die Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben vom 17.06.2009.

Mit Blick auf den FremdGeschäftsführer ist diese Auffassung jedoch definitiv bereits überholt. Insoweit sind Gutschriften auf einen Wertguthabenkonto zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestandes kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn, wie der BFH mit Urteil vom 22.02.2018 (Az: VI R 17/16) festgestellt hat.

Ebenso hat das FG Berlin-Brandenburg in seiner Entscheidung vom 14.11.2017 (Az: 9 K 9235/15) im Fall eines MinderheitsgesellschafterGeschäftsführers kein Zufluss von Arbeitslohn erkannt. Konkret heißt es in der Entscheidung: Auf einer wirksamen schriftlichen Vereinbarung beruhende Wertgutschriften auf einem Zeitwertkonto zugunsten des Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH führen noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn die Beträge aus der Entgeltumwandlung bei einem Dritten angelegt werden und der Gesellschafter-Geschäftsführer zunächst keinen Anspruch auf die Auszahlung der Versicherungssumme hat, sondern nach den

²⁸ Veröffentlicht am 27. Dezember 2018 von Christoph Iser, zitiert nach NWB-Expertenblock

getroffenen Vereinbarungen grundsätzlich erst in der späteren Freistellungsphase sowie nach der Vereinbarung eines Auszahlungsplans mit der GmbH über die angelegten Beträge verfügen kann.

Anders sieht es lediglich beim beherrschenden bzw. alleinigen GesellschafterGeschäftsführer aus. Diesbezüglich hat aktuell das FG Münster mit Urteil vom 05.09.2018 (Az: 7 K 3531/16 L) entschieden, dass die Vereinbarung zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen GesellschafterGeschäftsführer über die Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.

3. Lohn-/einkommensteuerliche Behandlung sowie Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Zeitwertkonten-Modellen; Organe von Körperschaften

BMF-Schreiben vom 08.08.2019 zum GZ IV C 5 S 2332/07/0004 :004

Vor dem Hintergrund der o. g. BFH-Urteile wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Abschnitt A. IV. 2. b) des BMF-Schreibens vom 17. Juni 2009 (BStBl. I Seite 1286) wie folgt gefasst:

„b) Organe von Körperschaften

Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten bei Arbeitnehmern, die zugleich als Organ einer Körperschaft bestellt sind z. B. bei Mitgliedern des Vorstands einer Aktiengesellschaft oder Geschäftsführern einer GmbH **sind lohn-/einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn der Arbeitnehmer nicht an der Körperschaft beteiligt ist (z. B. Fremd-Geschäftsführer); siehe BFH-Urteil vom 22. Februar 2018 VI R 17/16 (BStBl. II 2019 Seite 496).**

Ist der Arbeitnehmer an der Körperschaft beteiligt, beherrscht diese aber nicht (z. B. MinderheitsGesellschafterGeschäftsführer), ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Liegt danach keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, sind Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten lohn-/ einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen.

Ist der Arbeitnehmer an der Körperschaft beteiligt und beherrscht diese, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor; siehe BFH-Urteil vom 11. November 2015 I R 26/15 (BStBl. 2016 II Seite 489). Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten sind lohn-/ einkommensteuerlich nicht anzuerkennen.

Der Erwerb einer Organstellung hat keinen Einfluss auf das bis zu diesem Zeitpunkt aufgebaute Guthaben eines Zeitwertkontos. Nach Erwerb der Organstellung **ist hinsichtlich der** weiteren Zuführungen zu dem Konto **eine verdeckte Gewinnausschüttung zu prüfen (s. oben)**. Nach Beendigung der Organstellung und Fortbestehen des Dienstverhältnisses kann der Arbeitnehmer das Guthaben entsprechend der unter A. I. dargestellten Grundsätze weiter aufbauen oder das aufgebaute Guthaben für Zwecke der Freistellung verwenden.“

Die Neufassung ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

4. Arbeitszeitkonten von GmbH-Geschäftsführern²⁹

Arbeitszeitkonten sind im Berufsalltag immer mehr verbreitet. So scheint die Frage berechtigt, warum für GmbH-Geschäftsführer andere Regeln gelten sollten. In steuerlicher Hinsicht ist insbesondere relevant, wann ein Zufluss von Arbeitslohn vorliegt. Die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt stellt die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung dar.

Arbeitskontenmodelle haben den Zweck, zukünftigen Arbeitslohn nicht auszubezahlen, sondern anzusparen und damit eine frühere Freistellung von der Arbeit zu finanzieren. In der Ansparphase wird weniger Arbeitslohn ausbezahlt, dieser wird gutgeschrieben und fließt dem Arbeitnehmer erst in der Freistellungsphase zu. Nicht unter Arbeitszeitkonten (im engeren Sinne) fallen Vereinbarungen über eine tägliche oder wöchentliche Arbeitszeitgestaltung (sogenannte Flexi- und Gleitzeitkonten).

Zur Frage des Besteuerungszeitpunkts hat sich die Verwaltungsauffassung grundlegend geändert. Betroffen ist die lohn- bzw. einkommensteuerliche Behandlung von Zeitwertkonten bei Organen von Körperschaften. Ursächlich war die aktuelle Rechtsprechung des BFH. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat dies zum Anlass genommen, die bisherige Rechtsauffassung aufzugeben und die Grundsätze in einem in weiten Teilen geänderten BMF-Schreiben zu regeln (siehe dazu GmbH-Stpr 2019, S. 26 ff).

Die wichtigsten Aussagen:

- Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten bei Geschäftsführern einer GmbH sind lohn-/einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn der Geschäftsführer nicht an der Körperschaft beteiligt ist (so der Fremd-Geschäftsführer, vgl. BFH, Urteil vom 22.02.2018, Az. VI R 17/16). Ist der

²⁹ Nach GmbH-Steuerpraxis 3/2020, S. VI

Geschäftsführer an der GmbH beteiligt, beherrscht diese aber nicht, ist zu prüfen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vorliegt. Liegt danach keine vGA vor, sind Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten lohn-/einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Ist der Arbeitnehmer an der GmbH beteiligt und beherrscht diese, liegt eine vGA vor (so BFH, Urteil vom 11.11.2015, Az. I R 26/15). Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten sind lohn-/einkommensteuerlich nicht anzuerkennen.

- Der Erwerb einer Organstellung hat keinen Einfluss auf das bis zu diesem Zeitpunkt aufgebaute Guthaben eines Zeitwertkontos. Nach Erwerb der Organstellung ist hinsichtlich der weiteren Zuführungen zu dem Konto eine vGA zu prüfen. Nach Beendigung der Organstellung und Fortbestehen des Dienstverhältnisses kann der Arbeitnehmer das Guthaben weiter aufbauen oder das aufgebaute Guthaben für Zwecke *der* Freistellung verwenden.

Die OFD Frankfurt gibt in einer Verfügung letztlich das BMF-Schreiben komprimiert wieder (OFD Frankfurt, Verfügung vom 1.10.2019, Az. S 2742 A - 38 - St 520).

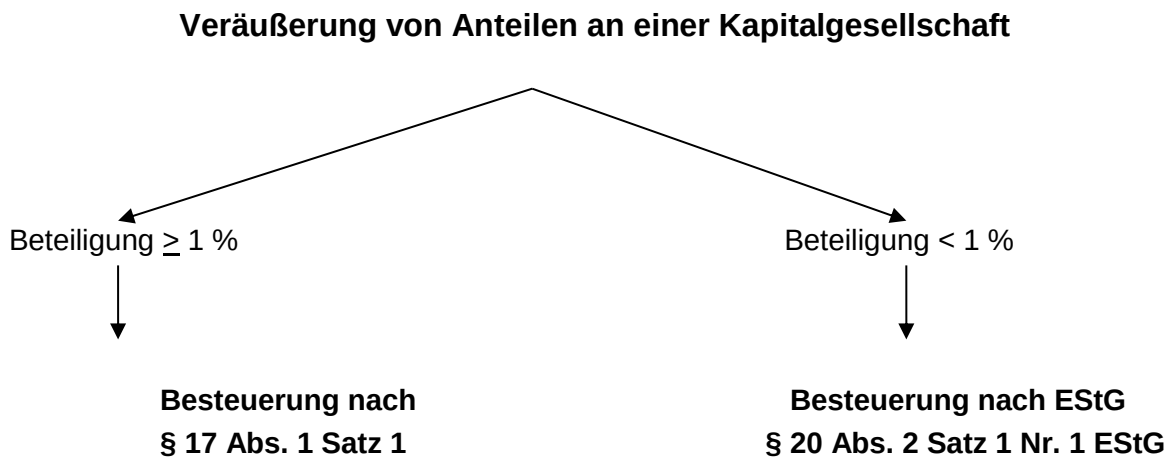
IV. Neue Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zu § 17 EStG

5. Übersicht über die Besteuerung von Anteilsveräußerungen ab dem VZ 2009³⁰

	Anteile im Privatvermögen		Anteile im Betriebsvermögen	
	Beteiligung < 1 %	Beteiligung ≥ 1 % § 17 EStG	Personenunternehmen	Kapitalgesellschaften
	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfahren	Teileinkünfteverfahren	Freistellung, § 8b KStG
Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (VG)	100 % des VG	60 % des VG	60 % des VG	5 % des VG
Abzug Werbungskosten (WK)/ Betriebsausgaben (BA)	grds kein WK Abzug, Ausnahme Transaktionskosten	WK Abzug zu 60%	BA Abzug zu 60%	BA Abzug zu 100%
Steuersatz	25 % + SolZ	individueller ESt Satz + SolZ	individueller ESt Satz + SolZ	29,83 % (GewSt bei Hebesatz von 400 %, KSt, SolZ)

³⁰ Skizze nach Okraß, Skript Abgeltungsteuer, 2010, S. 28

6. Übersicht über die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft³¹



Normales Einkommensteuersystem	Besonderes Einkommensteuersystem
- Teileinkünfteverfahren anwendbar, § 3 Nr. 40 S. 1 Bu c) EStG - Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG iHv bis zu 9.060 € - Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG - Progressiver Normaltarif nach § 32a Abs. 1 EStG iHv bis zu 45 % - Berücksichtigung ausländischer Quellensteuern nach § 34c EStG - Kein abgeltender Steuerabzug vom Kapitalertrag, § 43 Abs. 5 Satz 2 EStG	- Teileinkünfteverfahren ausgeschlossen, § 3 Nr. 40 S. 2 EStG - Freibetrag nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG iHv bis zu 801 € - Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 20 Abs. 6 Satz 1 und 4 EStG - Proportionaler Sondertarif nach § 32d Abs. 1 EStG iHv 25 % - Berücksichtigung ausländischer Quellensteuern nach § 32d Abs. 5 EStG - Abgeltender Steuerabzug vom Kapitalertrag, § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG

³¹ Skizze nach Strohm, Juris 03/2019, 116, 119

7. Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG³²

BMF-Schreiben vom 05.04.2019

Das BMF-Schreiben vom 21.10.2010 (IV C 6 – S 2244/08/10001, DOK 2010/ 0810418, BStBl. I 2010, 832) zur Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG ist aus Vertrauensschutzgründen weiterhin in allen offenen Fällen anzuwenden, bei denen auf die Behandlung des Darlehens/der Bürgschaft die Vorschriften des MoMiG (Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen) anzuwenden sind, wenn die bisher als eigenkapitalersetzend angesehene Finanzierungshilfe **bis einschließlich 27.09.2017** gewährt wurde oder wenn die Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.09.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist.

Ein Darlehen ist nach den Vorschriften des MoMiG zu behandeln, wenn das Insolvenzverfahren bei einer GmbH **nach dem 31.10.2008** eröffnet wurde oder wenn Rechtshandlungen, die nach § 6 AnfG der Anfechtung unterworfen sind, nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden.

In allen übrigen Fällen ist nach den Grundsätzen der oben genannten BFH-Entscheidungen § 255 HGB für die Bestimmung der Anschaffungskosten im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG maßgeblich. Nachträgliche Anschaffungskosten stellen damit nur noch solche Aufwendungen dar, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer **offenen und verdeckten Einlage** in das Kapital der Gesellschaft führen. Hierzu zählen insbesondere Nachschüsse (§§ 26 ff. GmbHG) und sonstige Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage, Barzuschüsse oder der Verzicht auf eine werthaltige Forderung.

Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung. Etwas anderes gilt, wenn die vom Gesellschafter gewährte Fremdkapitalhilfe aufgrund der vertraglichen Abreden mit der Zuführung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar ist. Dies kann der Fall sein bei einem Gesellschafterdarlehen, dessen Rückzahlung auf Grundlage der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen, wie beispielsweise der Vereinbarung eines Rangrücktritts im Sinne des § 5 Abs. 2a EStG, im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). In einem solchen Fall kommt dem Darlehen auch bilanzsteuerrechtlich die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zu (BFH-Urteil vom 15.04.2015, I R 44/14, BStBl. II, 769). Die rein gesellschaftsintern wirkende Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage führt gleichfalls nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters.

³² Nach Verlag C.H.BECK oHG – BC 05/2019

Praxishinweis:

Gesellschafterdarlehen und Leistungen auf Forderungen, die einem **Gesellschafterdarlehen** wirtschaftlich entsprechen, sind seit Inkrafttreten des MoMiG (am 1.11.2008) ausdrücklich nicht mehr dem Eigenkapital gleichgestellt. Allerdings ist seither einheitlich für alle Rechtsformen von Gesellschaften in der Insolvenzordnung der **Nachrang** von Gesellschafterdarlehen und diesen wirtschaftlich entsprechenden Forderungen aus Rechtshandlungen festgelegt; diese dürfen erst nach Befriedigung aller anderen Insolvenzforderungen befriedigt werden (§ 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 InsO).

8. Literatur:**➤ Deutschländer****Fazit und Handlungsempfehlung für Angehörige steuerberatender Berufe³³**

Die durch das BFH-Urteil vom 11.07.2017 IX R 36/15 aufgeworfenen Fragen hat das BMF bedauerlicherweise nur hinsichtlich der oft in Zeitschriftenbeiträgen kontrovers diskutierten zeitlichen Anwendung der Vertrauensschutzregelung beantwortet. Ob der BFH sich zu den aufgeworfenen Fragen in den weiteren Verfahren äußern, seine Rechtsprechung konkretisieren, fortentwickeln oder ggf. auch zurückfahren wird, ist noch völlig offen³⁴. In Anbetracht des BMF-Schreibens vom 05.04.2019 und der in Kürze zu erwartenden Veröffentlichung der mit den neuen Rechtsprechungsgrundsätzen versehenen BFH-Urteile dürfte die Finanzverwaltung die Bearbeitung einschlägiger und bislang ruhend gestellter Einspruchsverfahren wieder aufnehmen. Das BMF-Schreiben vom 05.04.2019 bindet zwar die Finanzverwaltung, jedoch nicht die betroffenen Steuerpflichtigen. Aus diesem Grund ist Angehörigen steuerberatender Berufe unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 24.10.2017 VIII R 13/15 nebst Verweis auf die noch anhängigen Verfahren (X R 9/17, IX R 9/18, IX R 17/18, IX R 13/18 und IX R 1/19) nach wie vor anzuraten, in betroffenen Steuerfällen die volle Berücksichtigung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) zu beantragen. Vor diesem Hintergrund dürfte im Einspruchswege nach dem klaren Gesetzeswortlaut weiterhin eine Verfahrensruhe möglich sein (vgl. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO). Unter Umständen kommt bei erfolglosem Einspruchsverfahren auch eine Verfahrensruhe im Klageweg in Betracht.

Vgl. BMF, Schreiben vom 05.04.2019 IV C 6 S 2244/17/10001

³³ Nach André Deutschländer, in seinem Aufsatz: Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG: Neues BMFSchreiben zur Rechtsprechungsänderung, in: NWB Nr. 18 vom 29.04.2019 Seite 1271

³⁴ vgl. Trossen, GmbHStB 2019 S. 105

➤ **Ott/ I**

Nach dem BMF-Schreiben vom 05.04.2019 stellen sich die Auswirkungen der BFH-Urteile vom 11.07.2017, vom 06.12.2017 und vom 20.07.2018 wie folgt dar:

Darlehensgewährung nach BFH vom 11.07.2017 IX R 36/15³⁵	
Vor dem 01.01.2009 mit Vertrauensschutz bis einschließlich 27.09. 2017 und Anwendung des MoMiG	Nach dem 27.09.2017 ohne Vertrauensschutz
BMF-Schreiben vom 21.10.2010 gilt weiter	BMF-Schreiben vom 21.10.2010 gilt nicht weiter.
Nachträgliche Anschaffungskosten durch offene und verdeckte Einlagen sowie bei ausgefallenen Finanzierungshilfen grundsätzlich in Höhe des Nennwerts (in der Krise gewährte Darlehen, Finanzplandarlehen, krisenbestimmte Darlehen Ausnahme: stehen gelassene Darlehen	Nachträgliche Anschaffungskosten nur noch durch offene und verdeckte Einlage (nach BFH vom 20.07.2018 – IX R 5/15 auch bei Gesellschaftereinlage in letzter Minute), nicht jedoch bei gesellschaftsintern wirkender Umgliederung einer freien Gewinnrücklage in eine zweckgebundene Rücklage (BFH vom 06.12.2017 – IX R 7/17) oder wirtschaftlich mit einer Einlage vergleichbare Finanzierungshilfe (Darlehen mit Rangrücktritt i.S. des § 5 Abs. 2a EStG)

³⁵ Nach Ott, BMF-Schreiben vom 05.04.2019 zu nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG, StuB 10/2019, 381, 384

KERNAUSSAGEN:³⁶

- ◆ Mit dem BMF-Schreiben vom 05.04.2019 reagiert die Finanzverwaltung auf die Auswirkungen der Rechtsprechungsänderung des BFH im Urteil vom 11.07.2017.
- ◆ Nach dem Schreiben vom 05.04.2019 ist das BMF-Schreiben vom 21.10.2010 zur Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG aus Vertrauensschutzgründen weiterhin in allen offenen Fällen anzuwenden, bei denen auf die Behandlung des Darlehens/ der Bürgschaft die Vorschriften des MoMiG anzuwenden sind, wenn die bisher als eigenkapitalersetzend angesehene Finanzierungshilfe bis einschließlich 27.09.2017 gewährt wurde oder eigenkapitalersetzend geworden ist. Damit erkennt das BMF die vom BFH im Urteil vom 11.07.2017 gewährte Vertrauensschutzregelung an.
- ◆ Für die Zukunft bleibt abzuwarten, in welchem Verhältnis das BMF-Schreiben vom 05.04.2019 zur neueren Rechtsprechung des BFH steht, wonach der Ausfall von Darlehen bei Hingabe des Darlehens nach dem 31.12.2008 zu einem Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG führen kann.

➤ Trossen³⁷**Nachträgliche Anschaffungskosten bei § 17 EStG – Wie geht es weiter?**

Handlungsempfehlung für Berater:

Aus Beratersicht kann nur empfohlen werden, Darlehens und Bürgschaftsverluste auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 21.10.2010 auf 60% im Rahmen des § 17 EStG geltend zu machen. Gegen den dann ergehenden Bescheid sollte Einspruch eingelegt werden. Anschließend sollte, wenn das Darlehen ab dem 01.01.2009 hingegeben wurde und damit die neue Fassung des § 20 Abs. 2 EStG Anwendung findet (§ 52 Abs. 28 Satz 16 EStG), in der Einspruchsbegründung unter Berufung auf das Urteil des BFH vom 11.07.2017 im BStBl. Veröffentlicht, ist man durch § 176 Abs. 2 AO sowie die Möglichkeit zur Rücknahme des Einspruchs nach Verböserungshinweis geschützt.

³⁶ Nach Ott, BMFSchreiben vom 05.04.2019 zu nachträglichen Anschaffungskosten bei § 17 EStG, StuB 10/2019, 381, 385

³⁷ In GmbHStB 04/2019, 105, 109

➤ Ott/ II.³⁸**Übersicht zur Darlehensgewährung:**

	vor dem 01.01.09	nach dem 31.12.08 bis ein- schließlich 27.09.17		nach dem 27.09.17	
Beteiligung	unerheblich	< 10 %	≥ 10 %	< 10 %	≥ 10 %
	nachträgliche AK iSd. § 17 EStG gem. BMF v. 21.10.10	nachträgliche AK iSd § 17 EStG gem. BMF v. 21.10.10	nachträgliche AK iSd § 17 EStG gem. BMF v. 21.10.10	keine nach- träg- lichen AK iSv § 17 EStG	keine nach- träglichen AK iSv § 17 EStG
	Ausnahme: Gesellschafter ≤ 10 %, nicht geschäftsfüh- rend	Ausnahme: Ge- sellschafter < 10 %, nicht ge- geschäftsführend	Ausnahme: Gesellschaf- ter mit 10 %, nicht ge- geschäftsfüh- rend		
	Kleinanleger- privileg	Kleinanleger- privileg	Kleinanleger- privileg		

	oder	oder	aber	aber	oder
	kein Kapital- verlust nach § 20 (2) EStG	Kapitalverlust nach § 20 (2) iVm (6) EStG (Verlustverrech- nungsbeschrän- kung)	Kapitalverlust nach § 20 (2) EStG; wegen § 32d (2) Nr. 1 Bu. b EStG keine Be- schränkung der Ver- lustverrech- nung nach § 20 (6) EStG	Kapitalver- lust nach § 20 (2) iVm (6) EStG (Ver- lustver- rechnungs- beschrän- kung)	Kapitalverlust nach § 20 (2) EStG; wegen § 32d (2) Nr. 1 Buchst. b EStG keine Be- schränkung der Verlust- verrechnung nach § 20 (6) EStG

³⁸ Nach Ott, Sonderausgabe GStB, Finanzierungshilfen des GmbHGesellschafters, S. 11

Zusammenfassung³⁹

Im Anschluss an die Änderung der Rechtsprechung des IX. Senats des BFH im Urteil vom 11.07.2017 (IX R 36/15) zur Berücksichtigung von ausgefallenen Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG hat der VIII. Senat mit seinem Urteil vom 24.10.2017 (VIII R 13/15) neue Akzente gesetzt. Denn danach führt der endgültige Ausfall einer nach der Einführung der Abgeltungsteuer begründeten Kapitalforderung zwischen Privatleuten zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 i. V. m. S. 2 und Abs. 4 EStG.

Während sich inzwischen das BMF mit dem Schreiben vom 05.04.2019 der Rechtsprechung des IX. Senats zu § 17 EStG und der vom BFH vorgesehenen Vertrauensschutzregelung angeschlossen hat, ist derzeit noch offen, ob der VIII. Senat seine Rechtsprechung zum Forderungsausfall auch auf Gesellschafterdarlehen übertragen wird. Obwohl für eine solche Ausweitung gute Gründe sprechen, bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

Sollte der VIII. Senat seine dargestellten Grundsätze auch bei Gesellschafterdarlehen anwenden, erlangt die Regelung des § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG künftig besondere Bedeutung, weil diese für Gesellschafter mit einer Beteiligung von mindestens 10 % an der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft – wegen der angeordneten Nichtanwendung von § 20 Abs. 6 EStG – eine 100%ige Verlustberücksichtigung ermöglicht.

Sofern die BFH-Rechtsprechung beim Ausfall von Gesellschafterdarlehen die Berücksichtigung eines Kapitalverlusts nach § 20 Abs. 2 EStG zulässt, steht zu befürchten, dass der Gesetzgeber mit einer gezielten Gesetzesänderung reagieren wird. Denn aus systematischen Gründen ist – zumindest in den Fällen einer Beteiligung von mindestens 10 % – eine Besserstellung von Fremdkapital (hier: Verlustberücksichtigung zu 100 %) gegenüber dem Eigenkapital (hier: Verlustberücksichtigung zu 60 %) kaum zu begründen.

9. Vertrauensschutz bei eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen⁴⁰

Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen AK aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter ein eigenkapitalersetzendes Darlehen oder eine Bürgschaft bis zum 27.09.2017 geleistet hat oder diese bis zu diesem Zeitpunkt eigenkapitalersetzend geworden war.

BFH v. 10.12.2019 – IX R 1/19

³⁹ Nach Ott, Sonderausgabe GStB, Finanzierungshilfen des GmbH-Gesellschafters, S. 12

⁴⁰ Nach Trossen, GmbH-StB 06/2020, 166

Problem:

Die Gesellschafter-GFin hatte der von ihr zu 100 % beherrschten GmbH im Jahr 2008 ein Darlehen gewährt. Dieses wurde mit Eintritt der Schieflage der GmbH im Jahr 2013 eigenkapitalersetzend (stehengelassenes Darlehen). Im August 2014 veräußerte die Gesellschafterin ihre Beteiligung für 0 €. Im November 2014 ging die GmbH in Insolvenz. Die (vormalige) Gesellschafterin fiel mit ihrem Darlehen vollständig aus. Die Gesellschafterin erklärte den Verlust des Nennkapitals und des Darlehens als Veräußerungsverlust i.S.d. § 17 EStG.

Das FA berücksichtigte als Verlust i.R.d. ESt-Erklärung der Gesellschafterin lediglich den Verlust des Nennkapitals. Einen Abzug des ausgefallenen Gesellschafterdarlehens i.H.v. ca. 320.000 € ließ es nicht zu.

Einspruch und Klage vor dem FG (FG Berlin-Bdb v. 13.12.2018 – 3 K 3207/17) hatten keinen Erfolg.

Lösung des Gerichts:

Der IX. Senat des BFH hat die Entscheidung des FG aufgehoben und den Fall zur erneuten Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

BFH bestätigt Übergangsregelung: Der BFH bestätigt die bereits mit Urteil vom 11.07.2017⁴¹ getroffene Übergangsregelung, wonach

- Darlehen und Bürgschaften, die **bis einschließlich 27.09.2017** gewährt oder eigenkapitalersetzend geworden sind, nach den bisherigen Grundsätzen als nachträgliche AK berücksichtigt werden können, während
- Darlehen und Bürgschaften, die **ab dem 28.09.2017** gewährt oder eigenkapitalersetzend geworden sind, nach den in der Entscheidung vom 11.07.2017⁴² geregelten Grundsätzen zu behandeln sind. Diese können daher nicht mehr als nachträgliche AK berücksichtigt werden, soweit sie nicht einer Einlage gleichzustellen sind.

Da das streitige Darlehen vor dem 28.09.2017 gewährt und eigenkapitalersetzend geworden war, konnte die Gesellschafterin sich auf Vertrauensschutz berufen. Daher sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Darlehen als nachträgliche AK anzuwenden. Weil das FG zur Frage der Einordnung des Darlehens als eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe in der Fallgruppe des stehengelassenen Darlehens keine Feststellungen getroffen hatte, hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und das Verfahren an das FG zurückverwiesen.

⁴¹ BFH v. 11.07.2017 – IX R 36/15, GmbH-StB 2017, 334 [Trossen]

⁴² BFH v. 11.07.2017 – IX R 36/15, GmbH-StB 2017, 334 [Trossen]

Konsequenzen für die Praxis:

Der BFH bestätigt (erneut) die von ihm getroffene und teilweise kritisierte Übergangsregelung⁴³. **Beachten Sie:** Allerdings ist die **Entscheidung des BFH mittlerweile gesetzgeberisch** durch

- die Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG und
- die Übergangsregelung in § 52 Abs. 25a S. 1 und 2 EStG

überholt worden.

Gesetzliche Neuregelung:

In § 17 Abs. 2a EStG hat der Gesetzgeber die in den BMF-Schreiben v. 21.10.2010⁴⁴ und vom 05.04.2019⁴⁵ geregelten Grundsätze gesetzlich festgeschrieben. Die Regelung tritt nach § 52 Abs. 25a S. 1 EStG für alle Fälle ab dem 01.08.2019 in Kraft. § 52 Abs. 25 S. 2 EStG enthält ein **Antragsrecht**, wonach die Neuregelung des § 17 Abs. 2a EStG auch auf Veräußerungen vor dem 1.8.2019 (Inkrafttreten der Neuregelung) Anwendung findet.

Beraterhinweis:

Wird von dem Antragsrecht nach § 52 Abs. 25a S. 2 EStG Gebrauch gemacht, wird der Veräußerungs- oder Auflösungsverlust der Regelung des § 17 EStG – und dabei insbesondere der Regelung des § 17 Abs. 2a EStG – unterworfen. Eine Berücksichtigung nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG auf der Grundlage der Entscheidung des BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, EStB 2018, 47 [Weiss] = FR 2018, 1062 ist dann nicht möglich.

Für den Berater stellt sich die Frage, ob der Mandant in Fällen, in denen der Darlehensverlust *nach* dem 27.09.2017 und *vor* dem 01.08.2019 eingetreten ist,

- vom Wahlrecht Gebrauch machen soll und damit nach Maßgabe des **Teileinkünfteverfahrens** nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG 60 % der Aufwendungen steuerlich als Auflösungsverlust anerkannt bekommt oder
- auf der Grundlage der Rechtsprechung des VIII. Senats die gesamten Aufwendungen bei den **Einkünften aus Kapitalvermögen** i.R.d. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG geltend machen soll.

⁴³ vgl. zuvor BFH v. 02.07.2019 – IX R 13/18, GmbH-StB 2020, 5 [Trossen]

⁴⁴ BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001 – DOK 2010/0810418, GmbH-StB 2011, 12 [Görden] = BStBl. I 2010, 832

⁴⁵ BMF v. 05.04.2019 – IV C 6 - S 2244/17/10001, GmbH-StB 2019, 133 [Trossen] = BStBl. I 2019, 257

Die Entscheidung des BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, EStB 2018, 47 (Weiss) = FR 2018, 1062 ist **bislang nicht im BStBl. veröffentlicht** und wird von der Finanzverwaltung nicht angewandt. Daher kann dem Mandanten nur die erste Variante als der sicherere Weg empfohlen werden. Ein Vorgehen dahingehend, vom Wahlrecht zu § 17 Abs. 2a EStG Gebrauch zu machen und anschließend die Aufwendungen, die sich nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens nicht ausgewirkt haben (40 %), bei § 20 EStG geltend zu machen, ist nicht möglich.

Im Fall der Ausübung des Antragsrechts wird

- der Verlust eindeutig dem Bereich des § 17 EStG zugeordnet und
- nach § 20 Abs. 8 EStG scheidet eine ergänzende Geltendmachung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen aus.

10. Gesellschafterdarlehen – Keine Berücksichtigung nach § 20 EStG für vor dem 31.12.2008 vergebene Darlehen⁴⁶

BFH, Urteil vom 14.01.2020 – IX R 9/18

Der BFH hat mit Urteil vom 14.01.2020 (IX R 9/18) zur Berücksichtigung eines Verlusts aus dem Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen entschieden. Mit diesem Urteil bestätigt der BFH zum einen seine Rspr. vom 11.06.2017 (IX R 36/15, BStBl. II 2019 S. 208⁴⁷), dass Stpfl. für Darlehen, die vor Veröffentlichung des Urteils am 27.09.2017 (IX R 36/15, a.a.O.) vergeben wurden, ein Vertrauensschutz gewährt wird. Damit können die Grundsätze zur steuerlichen Berücksichtigung von Darlehensverlusten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG auf diese Darlehen Anwendung finden. Zum anderen nimmt der BFH auch zur geänderten Rechtslage durch die Einführung der sog. Abgeltungsteuer und der damit verbundenen Änderung des § 20 EStG Stellung. Dabei weist der BFH zu Recht darauf hin, dass eine Verlustberücksichtigung für Kapitalforderungen nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG nur dann in Betracht kommt, wenn diese nach dem 31.12.2008 entstanden sind.

I. Sachverhalt

Die Kläger sind Eheleute, die zusammen zur ESt veranlagt wurden. Der Ehemann war wesentlich i.S.d. § 17 EStG an einer KapGes. beteiligt. Er hatte dieser KapGes. ein sog. „Gesellschafterdarlehen“ im Jahr 2007 gegeben. Zu diesem Zeitpunkt hätte die Gesellschaft –

⁴⁶ Nach Dorn, DB 31/2020, 1598

⁴⁷ In DB 2017 S. 2330

ausweislich des geschlossenen Darlehensvertrags – keinen Kredit von einer Bank erhalten. Mehrere Jahre später verzichtete der Kläger auf das Darlehen und verkaufte kurze Zeit später die Beteiligung an der KapGes. Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob und inwieweit die Verluste aus dem Darlehen steuerlich berücksichtigt werden können. Die Kläger begehrt eine Berücksichtigung des Darlehensverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG, die sich im Rahmen der Veräußerung der Beteiligung i.S.d. § 17 EStG steuerlich auswirken. Das beklagte FA hingegen berücksichtigte diesen Verlust weder nach § 17 EStG noch nach § 20 EStG. Dagegen richtete sich die Klage der Eheleute vor dem FG Münster. Dieses gab der Klage der Eheleute im Ergebnis statt.

II. Entscheidung des FG Münster vom 12.03.2018 (2 K 3127/15 E)

Das FG Münster teilte die Auffassung des FA, wonach eine Berücksichtigung des Verlusts nicht nach § 17 EStG in Betracht kommt, weil weder ein Krisendarlehen oder ein krisenbestimmtes Darlehen noch ein Finanzplandarlehen vorlag. Allerdings ist nach Auffassung des FG Münster eine Berücksichtigung des Verlusts nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 EStG möglich. Denn nach der Rspr. des BFH kann der endgültige Ausfall einer Forderung steuerlich nach § 20 EStG berücksichtigt werden. Dagegen wiederum richtet sich die Revision des beklagten FA. Dies begründet das FA als Revisionsklägerin damit, dass eine Berücksichtigung nach § 20 EStG nicht erfolgen kann, weil die Voraussetzungen des § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG (nunmehr § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG) nicht vorlagen. Das Darlehen wurde nicht nach dem 31.12.2008 vergeben. Darüber hinaus scheidet nach Auffassung der Revisionsklägerin auch eine Berücksichtigung nach § 17 EStG aus.

Hinweis:

In § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG (nunmehr § 52 Abs. 28 Satz 16 EStG) heißt es „für Kapitalerträge aus Kapitalforderungen, die zum Zeitpunkt des vor dem 01.01.2009 erfolgten Erwerbs zwar Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung, aber nicht Kapitalforderungen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG in der am 31.12.2008 anzuwendenden Fassung sind, ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht anzuwenden.“

III. Entscheidung des BFH vom 14.01.2020 (IX R 9/18)

Der BFH hat entschieden, dass die Revision begründet ist und zur Aufhebung des Urteils des FG Münster und zur Abweisung der Klage führt. Nach Auffassung des BFH hat das FG Münster rechtsfehlerhaft entschieden, dass der Verlust nach § 20 EStG Berücksichtigung finden kann. Entscheidend ist, dass das Darlehen nicht nach dem 31.12.2008 (sondern 2007) vergeben wurde. Diese Beurteilung ändert sich auch nicht dadurch, dass der Kläger das Darlehen über den 01.01.2009 hinaus „stehen gelassen“ hat. Denn dies allein bewirkt keinen Erwerb der Darlehensforderung nach dem 31.12.2008 (vgl. BFH vom 09.07.2019 – X R 9/17, BFHE 265 S. 354). Damit bestätigte der BFH sein Urteil vom 24.10.2017 (VIII R

13/15, DB 2017 S. 3035). Mit diesem hatte der BFH bereits klargestellt, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nach Einführung der Abgeltungssteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt (zu berücksichtigen ist dabei, dass von einem Forderungsausfall erst dann auszugehen ist, wenn endgültig feststeht, dass keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür i.d.R. nicht aus).

Darüber hinaus ist nach Auffassung des BFH die Rechtsauffassung des FG Münster zur fehlenden Berücksichtigung des Darlehensverlusts als nachträgliche Anschaffungskosten nach § 17 EStG nicht zu beanstanden. Dabei stellt der BFH klar, dass der Kläger für sich Vertrauensschutz beanspruchen kann, weil das Darlehen bis zur Veröffentlichung des Urteils vom 27.09.2017 (BStBl. II 2019 S. 208) geleistet wurde. Mit diesem Urteil hat der BFH seine langjährige Rspr. zur Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG als Reaktion auf die Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG (BGBl. I 2008 S. 2006 mit Wirkung zum 01.11.2008) aufgegeben und erstmals ein Fachsenat eine Vertrauensschutzregelung gewährt (IX R 13/18, DB 2019 S. 2720). Jedoch ist die Interpretation des FG Münster, dass sich das klägerische Darlehen als Fortführung des ursprünglichen Bankdarlehens darstellt, nach Auffassung des BFH im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden. Auch eine Qualifizierung als in der Krise stehen gelassene Darlehen scheidet aus, weil bis zur Ablösung des Bankdarlehens das Darlehen vertragsmäßig bedient wurde. Darüber hinaus hat der Kläger einen Antrag auf Anwendung des erst neu ins Gesetz eingefügten § 17 Abs. 2a EStG (bislang) nicht gestellt. Dabei findet diese Regelung erstmals auf Veräußerungen i.S.d. § 17 Abs. 1, 4 oder 5 EStG Anwendung, die nach dem 31.07.2019 getätigt wurden sowie auf Antrag des Stpfl. auch auf frühere Veräußerungen (vgl. § 52 Abs. 25a EStG).

IV. Fazit

Die Entscheidung des BFH verdeutlicht nochmals, dass eine Berücksichtigung von Darlehensverlusten nach § 20 EStG nur dann in Betracht kommt, wenn die Darlehensforderung nach dem 31.12.2008 entstanden ist. Ein „Stehenlassen“ der Darlehensforderung reicht dafür nicht. Etwas anderes sollte aber gelten, wenn das Darlehen „neu“ vereinbart wird, ggf. auch dann, wenn dieses verlängert wird.

Aus Sicht des Stpfl. sollte im vorliegenden Fall geprüft werden, ob und inwieweit ein Antrag auf Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG i.d.F. „JStG 2019“ (vgl. BGBl. I 2019 S. 2451) möglich ist. Dabei kann ein solcher Antrag im vorliegenden Fall nur dann sinnvoll sein, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Darlehensverluste nach § 17 Abs. 2a EStG weniger eng sind als an die Qualifikation als eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe nach der bisherigen Rspr. des BFH. Dies erscheint aufgrund des Wortlauts des § 17 Abs. 2a EStG durchaus möglich. Denn § 17 Abs. 2a EStG stellt dem Wortlaut nach auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehensvergabe

bzw. des Stehenlassens ab, sodass ein eigenkapitalersetzender Charakter damit nicht zwingende Voraussetzung für eine Berücksichtigung des Verlusts ist.

Zudem zeigt dieses Urteil auf, dass in der Praxis auf den Nachweis des eigenkapitalersetzenden Charakters bzw. nunmehr der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung des Darlehens stets bereits bei Vergabe der Darlehen bzw. deren Stehenlassen zu denken ist, ggf. wäre auch im vorliegenden Fall eine andere Beurteilung möglich gewesen. Denn der entsprechende Nachweis ist letztlich Voraussetzung für die Berücksichtigung der Verluste nach § 17 EStG, weswegen stets entsprechende Belege/Beweise vorgehalten werden sollten.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass das Urteil vom 14.01.2020 (IX R 9/18, a.a.O.) vor Einfügung des § 17 Abs. 2a EStG ergangen ist und daher letztlich insb. keine Aussage zu der Frage enthält, ob Verluste aus dem Verzicht von (gesellschaftsrechtlich veranlassten) Darlehen nunmehr, soweit die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2a EStG vorliegen, stets als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung i.S.d. § 17 EStG und damit erst bei Verwertung der Beteiligung (z.B. durch Veräußerung) zu berücksichtigen sind oder alternativ bereits bei Verzicht auf die Darlehensforderung nach § 20 EStG steuerlich geltend gemacht werden können, sofern das Darlehen nach dem 31.12.2008 vergeben wurde. Ein entsprechendes Urteil zur steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus dem Verzicht privater Darlehen liegt vor⁴⁸. Entscheidend für die Beantwortung dieser Frage ist, ob § 17 Abs. 2a EStG eine entsprechende „Sogwirkung“ zugesprochen wird, die zu großen Teilen in der Literatur befürwortet wird⁴⁹.

11. § 17 EStG vs. § 20 EStG: Ausfall einer Gesellschafter-Darlehensforderung im Privatvermögen⁵⁰

FG Düsseldorf, Urteil v. 28.01.2020 - 10 K 2166/16 E

Abermals hat ein Finanzgericht zur steuerlichen Absetzbarkeit von Ausfällen von Gesellschafterdarlehen im Privatvermögen entschieden und in diesem Zusammenhang zwischen den in Betracht kommenden Vorschriften § 17 EStG sowie § 20 EStG differenziert (vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 28.01.2020 - 10 K 2166/16 E; Revision eingelegt, Az. beim BFH: IX R 5/20).

⁴⁸ vgl. BFH mit Urteil vom 06.08.2019 – VIII R 18/16, DB 2019 S. 2559, dazu auch *Dorn*, NWB 2019 S. 3532 und *Füssenich*, DB 2020 S. 24

⁴⁹ vgl. dazu *Ott*, DStR 2020 S. 318; *Graw*, DB 2020 S. 690 ff.

⁵⁰ Nach Deutschländer, in: NWB Nr. 20 vom 15.05.2020 Seite 1456

Sachverhalt

Im Urteilsfall gewährten die klagenden Eheleute einer GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Ehemann war, u. a. zwei verzinsliche Darlehen (Hingabe im Januar 2012 und Juni 2013). Durch Gesellschafterbeschluss v. 15.12.2014 wurde die GmbH mit Wirkung zum 31.12.2014 aufgelöst. Nach Beendigung der Liquidation wurde die GmbH schließlich am 07.04.2016 aus dem Handelsregister gelöscht. Während das im Januar 2012 hingegebene Darlehen immerhin teilweise zurückgezahlt wurde, konnten bei dem im Juni 2013 hingegebenen Darlehen keinerlei Rückzahlungen verzeichnet werden.

Infolgedessen machten die Kläger im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 einen insolvenzfreen Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG i. V. mit § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG (Umkehrschluss) geltend. Dabei gingen sie davon aus, dass neben dem verlustigen Stammkapital die nicht zurückgezahlten Darlehen zuzüglich der nicht gezahlten Zinsen mit ihrem jeweiligen Nennwert als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen seien – allerdings nur zu 60 % gem. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG i. V. mit § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

Das beklagte Finanzamt qualifizierte beide Darlehen jedoch als stehen gelassene Darlehen⁵¹ und setzte diese folglich lediglich mit jeweils 0 € im Rahmen des im streitigen Einkommensteuerbescheid berücksichtigten Auflösungsverlusts an.

Nach Auffassung des Finanzgerichts habe der endgültige Darlehensverlust wegen der Vermögenslosigkeit der GmbH bereits zum frühestmöglichen in Betracht kommenden Ansatz- und Realisationszeitpunkt, nämlich zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft (hier: § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG i. V. mit § 60 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG; Deutschländer in KKB, § 17 EStG Rz. 319), festgestanden. Die Verluste seien daher im Streitjahr 2014 zu berücksichtigen. Entgegen der Ansicht des beklagten Finanzamts wertete das Finanzgericht jedoch nur das erste Darlehen (Januar 2012) als stehen gelassenes Darlehen, während es das zweite Darlehen (Juni 2013) als Krisendarlehen⁵² einstufte. Bei der Berechnung des Auflösungsverlusts i. S. des § 17 EStG sei mithin das im Juni 2013 gewährte Krisendarlehen mit seinem Nennwert als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen, und zwar insoweit, als der Kläger es als Gesellschafter der GmbH gewährt habe, so die Wertung des Finanzgerichts. Der Verlust des im Januar 2012 gewährten und teilweise zurückgezahlten (stehen gelassenen) Darlehens sei hingegen ohne Anwendung des Teilabzugsverbots gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG – auch soweit es auf die Klägerin entfalle – nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Abs. 6 EStG als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen.

⁵¹ Nach vgl. Deutschländer, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, Grundlagen, NWB JAAAG-42489, Rz. 74

⁵² Vgl. Deutschländer, Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, Grundlagen, NWB JAAAG-42489, Rz. 73

Das Finanzgericht ließ schließlich zur Fortbildung des Rechts gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO die Revision zu (Az. beim BFH: IX R 5/20).

Leitsätze:

1. Der endgültige Ausfall eines mit Einkünfteerzielungsabsicht gewährten, nicht eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens eines wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters führt zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.
2. § 20 Abs. 8 S. 1 EStG entfaltet insofern keine Sperrwirkung zulasten des wesentlich beteiligten Gesellschafters.
3. Bei der ausschließlich durch das Gesellschafterverhältnis veranlassten Hingabe eigenkapitalersetzender Darlehen fehlt diese Einkünfteerzielungsabsicht.
4. Soweit der Ausfall eigenkapitalersetzender Darlehen aufgrund der Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung des Auflösungsverlustes aus einer GmbH-Beteiligung gemäß § 3c Abs. 2 S. 1 EStG nur zu 60 % anzusetzen ist, kommt deshalb eine weitergehende Berücksichtigung des Darlehensausfalls bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht in Betracht.

FG Düsseldorf, Urteil vom 28.01.2020 – 10 K 2166/16 E, Revision eingelegt, Az. BFH: IX R 5/20

V. Aktuelle Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung

1. Einkommenserhöhung durch eine verdeckte Einlage bei Nichtberücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG)

BMF, Schreiben (koordinierter Ländererlass) IV C 2 -S-2743 / 18 / 10002 :001 vom 18.11.2020, DB 48/2020, 2548

Nach § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG erhöht eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahestehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, das Einkommen, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.

Der BFH hat im Urteil vom 13. Juni 2018, I R 94/15, BStBl II S. 755 entschieden, dass keine Nichtberücksichtigung i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG vorliegt, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Veranlagung des Gesellschafters zwar nicht erfasst worden ist, jedoch nach Maßgabe von § 8b Abs. 1 KStG ohnehin hätte außer Ansatz bleiben müssen (2. Leitsatz).

Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist diese Auslegung des § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein anzuwenden.

Entgegen der vorgenannten Entscheidung im 2. Leitsatz ist eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der Besteuerung eines Gesellschafters als nicht berücksichtigt anzusehen, wenn sie im Rahmen seiner Veranlagung bei der Einkommensermittlung tatsächlich nicht angesetzt worden ist. Bei dieser Prüfung hat unberücksichtigt zu bleiben, ob diese verdeckte Gewinnausschüttung in einem folgenden Schritt unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 KStG freigestellt werden würde. Eine rein hypothetische Erfassung und Steuerfreistellung der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 KStG erfüllt das Tatbestandsmerkmal der Nichtberücksichtigung i. S. von § 8 Abs. 3 Satz 5 erster Halbsatz KStG.

2. KStG: Verdeckte Gewinnausschüttung - Vertragsauslegung bei Rentenzahlung und Weiterbeschäftigung ⁵³

Hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer die ihm zugesagte Pension mit Vollendung seines 65. Lebensjahres erdient und arbeitet er anschließend mit einem neuen Geschäftsführeranstellungsvertrag in Teilzeit und mit reduzierten Bezügen weiter, so kann die Zahlung der Altersrente auf den vereinbarten Versorgungsfall wegen dessen fortbestehender entgeltlicher Tätigkeit als Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung nach sich ziehen, soweit das Einkommen aus der Tätigkeit als Geschäftsführer nicht auf die Versorgungsleistung angerechnet wird, so der I. Senat des BFH. Die Zahlung der Versorgungsleistung an sich stellt demgegenüber keine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

(BFH, Urteil vom 17.06.2020 - I R 56/17, NV, DStR 2021, 716)

3. KStG: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person

Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Im Streitfall hatte Q an die GmbH (Klägerin) Beraterhonorare in Rechnung gestellt. Gesellschafter-Geschäftsführer war X. Das FG Münster ließ es dahingestellt, ob Q in der Vergangenheit ebenfalls Gesellschafter geworden war. Jedenfalls sei Q eine dem X nahestehende Person, weil beide übereinstimmend vom Vorliegen eines wirksamen Treuhandverhältnisses ausgegangen seien. Einem Fremdvergleich würden die Honorarzahlungen nicht Stand halten, da es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehle.

(FG Münster, Urteil vom 24.6.2020 - 13 K 2542/17 K,G, rkr., BeckRS 2020, 25043)

⁵³ Nach DStR 12/2021, S. XI

4. Pensionszahlungen an einen beherrschenden Gesellschafter, der daneben als Geschäftsführer tätig ist und hierfür ein Gehalt bezieht⁵⁴

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 17.12.2020 – 1 K 16/19

Eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Grundlage einer verhinderten Vermögensmehrung liegt nur dann vor, wenn die verhinderte Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft einen korrespondierenden Vorteil auf der Ebene des Gesellschafters oder eines diesem nahestehenden Dritten begründen kann.

Streitjahr 2011

I. Sachverhalt

Die Klägerin, eine im Inland ansässige GmbH, die über inländische und ausländische Gesellschaften zu 100% in den im Ausland (Staat A) ansässigen Mutterkonzern M eingebunden ist, hatte von einer ausländischen Firma D, die im Staat B ansässig war, diverse Aufträge erhalten. Anfang 2007 belegte der Staat A den Staat B mit einem Wirtschaftsembargo. In A ansässige Unternehmen durften in B ansässige Abnehmer nicht mehr beliefern. Daraufhin wies M die Klägerin an, die von D erteilten Aufträge nicht mehr weiter auszuführen. Nachdem die Klägerin D dies mitgeteilt hatte, erhob Letztere Anfang 2009 gegen die Klägerin in B Klage wegen der Nichterfüllung der genannten Aufträge und machte Schadensersatzforderungen geltend. Die Klägerin strengte daraufhin ein Schiedsverfahren vor der internationalen Handelskammer in Paris an, in dem am 01.10.2012 eine abschließende Entscheidung erging. Unter der aufschiebenden Bedingung, dass D die in B erhobene Klage zurücknimmt, wurde die Klägerin verpflichtet, Schadensersatz zu leisten und anteilige Verfahrenskosten zu erstatten. Schon im Jahr 2007 hatte die Klägerin mit Rücksicht auf die Beendigung der Geschäftsbeziehung zu D handelsbilanziell eine Rückstellung gebildet. Für das Streitjahr 2011 erhöhte die Klägerin den Rückstellungsbetrag aufgrund einer Aufzinsung. Außerdem zahlte sie im Jahr 2011 die Verfahrenskosten für die Durchführung des Schiedsverfahrens. Die für das Schiedsverfahren angefallenen Anwaltskosten trug M.

Das FA war der Auffassung, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter dafür Sorge getragen hätte, dass die Klägerin von M für die bei ihr – der Klägerin – durch die Auftragsabbrüche eingetretenen wirtschaftlichen Schäden (Schadensersatzleistungen, entstandene Verfahrens- und sonstige Kosten, entgangener Gewinn) angemessen entschädigt worden wäre. Im Verzicht der Klägerin auf solche Entschädigungsleistungen liege eine vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung.

⁵⁴ Nach Göllner, in: Der Betrieb Nr. 12 vom 22.03.2021

Im Streitjahr umfasse diese der Höhe nach die Aufzinsung der Rückstellung und die Kosten des Schiedsgerichtsverfahrens.

II. Entscheidung

Der dagegen gerichteten Klage hat das FG stattgegeben. Es stellt zunächst die Voraussetzungen für das Vorliegen einer vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nach der ständigen (auch höchstrichterlichen) Rspr. dar und betont dabei insb. das Merkmal der Vorteilsgeneigntheit. Sodann stellt es fest, dass eine vom FA ursprünglich unterstellte vGA in Gestalt einer Vermögensminderung nicht gegeben sei, weil die konkrete Vermögensminderung bei der Klägerin nicht geeignet sei, einen korrespondierenden Vorteil bei M auszulösen.

Auf eine verhinderte Vermögensmehrung könne ebenfalls nicht abgestellt werden. Eine solche könne nicht in einem Verzicht der Klägerin auf zivilrechtliche (Ersatz-)Ansprüche gegen M gesehen werden. Denn für solche sei schon keine Grundlage ersichtlich; zudem habe die Klägerin im Streitjahr auch nicht erklärt, auf etwaige Ansprüche verzichten zu wollen. Auf eine „anspruchsunabhängige“, allein auf einen hypothetischen Fremdvergleich gestützte verhinderte Vermögensmehrung lasse sich eine vGA – entgegen der zuletzt vom FA vertretenen Auffassung – nicht stützen. Auch für den Fall, dass die Klägerin – was das FG nicht für erwiesen erachtet – die Vertragsbeziehungen zu D allein im Interesse von M abgebrochen haben sollte und der Abbruch somit gesellschaftlich veranlasst gewesen sei, müssten die der Klägerin dadurch entstandenen Vermögensnachteile auch geeignet gewesen sein, einen korrespondierenden Vermögensvorteil bei M herbeizuführen (sog. Vorteilsgeneigntheit). Das sei nicht nur bei vGA in Gestalt einer Vermögensminderung, sondern auch in der Variante der verhinderten Vermögensmehrung zu fordern, weil in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG von vGA die Rede sei – und nicht von der Korrektur im Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorgänge. Im Entscheidungsfall vermochte das FG dies nicht zu erkennen. So liege insb. kein Fall der Kostenverlagerung von M auf die Klägerin vor. Denn es wäre M von vornherein gar nicht möglich gewesen, den Abbruch der Vertragsbeziehungen zwischen der Klägerin und D selbst und auf eigene Kosten herbeizuführen. Sonstige denkbare korrespondierende Vermögensvorteile der M seien nicht ersichtlich. Dies zum einen, weil die Aufträge gar nicht – insb. nicht von M – weiter fortgeführt worden seien, sodass sich für den Konzern insgesamt ein Umsatzausfall ergeben habe. Zum anderen sei auch für eine Verbesserung der Gewinnchancen von M auf dem Markt in A nichts ersichtlich.

III. Praxishinweis

Die Entscheidung holt das vGA-Tatbestandsmerkmal der Vorteilsgeneigntheit etwas aus seinem „Schattendasein“. Häufig findet es keine oder kaum Erwähnung, weil es offensichtlich vorliegt. Das gilt insb. auch für viele Konstellationen sog. verhinderter

Vermögensmehrungen. Denn häufig geht es darum, dass der Gesellschafter Kosten, die ihn andernfalls selbst trafen, in „seine“ Gesellschaft verlagert (mehrfach hatten sich die Gerichte in diesem Zusammenhang mit der Anschaffung und Unterhaltung sog. Luxusgüter wie Segelyachten, Oldtimern etc. zu befassen). Dann liegt es auf der Hand, dass der Nachteil der Gesellschaft geeignet ist, einen korrespondierenden Vermögensvorteil beim Gesellschafter in Gestalt der Kostenersparnis zu begründen. Entscheidende Bedeutung kommt dem Merkmal hingegen zu, wenn eine solche Kostenverlagerung – wie im vorliegenden Fall – eben nicht festgestellt werden kann. Lässt sich eine Vorteilsgeneigntheit der Vermögensminderung auch anderweitig nicht begründen, so ist für die Annahme einer vGA in solchen Fällen kein Raum. Denn das Tatbestandsmerkmal der Vorteilsgeneigntheit begrenzt die Reichweite des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in dem Sinne, dass von der Norm nicht sämtliche gesellschaftlich verursachten Vorgänge schlechthin erfasst werden, sondern eben nur solche, die auch geeignet sind, einen Vermögenstransfer von der Gesellschaft auf den Gesellschafter (oder eine diesem nahestehende Person) herbeizuführen.

Beachtung verdient zudem die (das Urteil nicht tragende) Überlegung des FG, Entscheidungen über die grundlegende Ausrichtung der Konzernpolitik einem Fremdvergleich von vornherein zu entziehen. Insofern lehnt sich das FG an eine in der Literatur vertretene Sichtweise an, der zufolge ein Fremdvergleich hinsichtlich solcher Entscheidungen eines Gesellschafters nicht in Betracht kommen könne, die nur autonom vom Gesellschafter selbst getroffen werden können. In diesen Fällen sei ein Vergleich mit einem fremden Dritten nämlich hypothetisch wie tatsächlich ausgeschlossen (vgl. dazu z.B. *Gosch*, in: *Gosch*, KStG, 4. Aufl., § 8 Rn. 314). Es bleibt abzuwarten, ob der BFH angesichts des anhängigen Revisionsverfahrens die Gelegenheit ergreift, sich auch zu dieser Frage zu positionieren

5. vGA bei Nichtverzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos⁵⁵

Gewährt eine GmbH, die selbst keine Kredite aufgenommen hat, ihrem Gesellschafter ein nicht angemessen verzinstes Darlehen, ist der im Einzelfall als angemessen anzusehende Zinssatz (im Sinne einer verhinderten Vermögensmehrung) innerhalb einer Marge zu schätzen, deren **Untergrenze** die banküblichen Habenzinsen und deren **Obergrenze** die banküblichen Sollzinsen bilden.

Schleswig-Holstein, FG-Urteil vom 29.01.2021 – 1 K 67/17, Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 27/20

⁵⁵ Nach Brinkmeier, GmbH-StB 04/2021, 131

Beraterhinweis:

Das FG folgte nicht der Argumentation der klagenden GmbH, die geltend gemacht hatte, dass es ihr angesichts des allgemein niedrigen Zinsniveaus nicht möglich gewesen wäre, das Kapital anderweitig ertragbringend anzulegen, so dass auch angesichts der zinslosen Überlassung der Mittel an den Gesellschafter nicht von entgangenen Einnahmen ausgegangen werden könne.

6. Gleichzeitige Zahlung einer Invalidenrente und einer um die Invalidenrente gekürzten Geschäftsführervergütung bei partieller Berufsunfähigkeit des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung⁵⁶

FG des Saarlandes Beschluss vom 30.06.2020 - 1 V 1424/19; Beschwerde eingelegt, Az. BFH: I B 43/20 (AdV)

Hat die GmbH ihrem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer u. a. eine ab dem 65. Lebensjahr mögliche Pension sowie bei Eintritt der Berufsunfähigkeit vor dem 65. Lebensjahr eine Invalidenrente zugesagt, wird der Gesellschafter-Geschäftsführer vor seinem 65. Geburtstag infolge einer schweren Verletzung teilweise berufsunfähig, wird deswegen eine deutliche Reduzierung der bisherigen Arbeitszeit, der Beginn der Auszahlung der Invalidenrente sowie die Kürzung der bisherigen Geschäftsführerbezüge um den Betrag der Invalidenrente vereinbart, so ist es ernstlich zweifelhaft, ob die Auszahlung der Invalidenrente zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führt. Hat die GmbH im Ergebnis nicht mehr aufgewendet, als sie ohne Eintritt des Versorgungsfalls aufgewendet hätte, so ist insoweit ernstlich zweifelhaft, ob von einer Wertverschiebung zwischen GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne einer – für eine vGA erforderlichen – Vermögensminderung zu Lasten der GmbH ausgegangen werden kann.

⁵⁶ Nach DStRE 07/2021, 404

7. Inkongruente Gewinnausschüttungen

Das FG Münster vom 06.05.2020 - 9 K 3359/18 E, EFG 2020, 1603 (Rev. VIII R 20/20) urteilte zur steuerlichen Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung.

Hintergrund:

Nach dem BMF vom 17.12.2013 - IV C 2 - S-2750a/11/10001, BStBl. I 2014, 63 setzt die ertragsteuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung voraus, dass eine vom Anteil am Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung **zivilrechtlich wirksam** bestimmt ist. Hierzu müsse bei einer GmbH

- ◆ der Gesellschaftsvertrag einen anderen Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festsetzen (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG) - für eine diesbezüglich nachträgliche Satzungsänderung ist die Zustimmung aller beteiligten Gesellschafter erforderlich (§ 53 Abs. 3 GmbHG) - oder
- ◆ die Satzung eine Klausel enthalten, wonach alljährlich über eine abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann; der Beschluss ist dann mit der in der Satzung bestimmten Mehrheit - mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter oder einstimmig - zu fassen.

Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) soll bei Vereinbarung einer inkongruenten Gewinnausschüttung nicht vorliegen, wenn für diese „beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden“. Insbesondere kurzfristige und wiederholt geänderte Gewinnverteilungsabreden können jedoch eine unangemessene Gestaltung indizieren.

Hinweis:

Inkongruente Gewinnausschüttungen können steuerlich sowohl ertragsteuerliche und/oder **schenkungssteuerliche** Fragen aufwerfen (vgl. *Hübner/ Friz/ Grünwald*, DStR 2019, 1945; zur Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG aktuell BFH vom 05.02.2020 - II R 9/17, BStBl. II 2020, 658 = GmbHR 2020, 1090, Verfassungsbeschwerde anhängig BVerfG 1 BvR 2072/20).

Sachverhalt:

Der Kläger war in den Streitjahren zu 50 % direkt an der A-GmbH beteiligt und zugleich deren Geschäftsführer. Weiterer Gesellschafter der A-GmbH war die B-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer wiederum der Kläger war. In den Jahren 2012 bis 2015 beschloss die Gesellschafterversammlung der A-GmbH

diverse Vorabgewinnausschüttungen an die B-GmbH und zahlte diese an die B-GmbH. Der Gesellschafter der A-GmbH erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen keine Kapitaleinkünfte aus seiner Beteiligung an der A-GmbH. Das Finanzamt qualifizierte im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der A-GmbH die alleinigen Ausschüttungen an die B-GmbH als disquotale Gewinnausschüttungen, die dem Kläger und der B-GmbH jeweils hälftig zuzurechnen seien. Für eine steuerliche Anerkennung fehle eine ausdrückliche gesellschaftsvertragliche Regelung bzw. eine Öffnungsklausel für eine von der satzungsgemäßen Regelung abweichende Gewinnverteilung.

Entscheidung:

Das FG Münster gab der Klage statt. Eine inkongruente Gewinnverteilung kann zivilrechtlich auch ohne eine entsprechende Satzungs- bzw. Öffnungsklausel wirksam sein. Abweichend vom BMF-Schreiben vom 17.12.2013 führt dies steuerlich nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Zivilrechtliche Wirksamkeit:

Wie das BMF-Schreiben vom 17.12.2013 setzt das FG Münster für die steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung zunächst voraus, dass diese zivilrechtlich wirksam bestimmt ist. Die zivilrechtliche Wirksamkeit entfällt aber - **entgegen** der Auffassung der Finanzverwaltung - nicht allein deshalb, weil der Gesellschaftsvertrag weder einen abweichenden Gewinnverteilungsschlüssel noch eine Öffnungsklausel vorsieht. Es liegen vielmehr satzungsdurchbrechende bzw. satzungsverletzende Gesellschafterbeschlüsse vor, die aber wirksam sind. Ein nur punktuell von der Satzung abweichender Gewinnverteilungsbeschluss stellt noch keine Satzungsänderung dar, die zu ihrer Wirksamkeit einer notariellen Beurkundung und eines Handelsregistereintrags bedurft hätte. Obwohl in den Jahren 2012 bis 2015 zahlreiche Beschlüsse zur disquotalen Vorabgewinnausschüttung getroffen wurden, bleiben diese in ihrer Wirkung punktuell auf den einzelnen Vorabgewinnausschüttungsbeschluss beschränkt; sie entfalten keine Rechtswirkungen für die Zukunft. Die Annahme einer Satzungsänderung lasse sich auch nicht aus Gründen des Gläubiger- oder Anteilserwerberschutzes ableiten. Für beide Gruppen sei es rechtlich und wirtschaftlich grundsätzlich irrelevant, welcher Gesellschafter die Mittelabflüsse aufgrund einer beschlossenen Gewinnausschüttung erhalten habe.

Steuerliche Anerkennung:

Zivilrechtlich wirksame Gesellschafterbeschlüsse sind grundsätzlich auch steuerlich für die Einkünftezurechnung maßgebend. Das FG Münster verneint im Entscheidungsfall auch einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO. Weder beim Kläger noch bei einer dritten Person sei ein unangemessener steuerlicher Vorteil eingetreten.

Weder die (temporäre) Vermeidung der Abgeltungssteuer beim Kläger und eine niedrigere Thesaurierungsbelastung bei der B-GmbH noch ein möglicher erbschaftsteuerlicher Vorteil nach §§ 13a, 13b ErbStG führe zu einem Vorteil i.S.d. § 42 AO, der zur Versagung der einkommensteuerlichen Anerkennung der inkongruenten Gewinnausschüttungen führt.

Fehlende Verzinsung von Verrechnungskonten

Das Schleswig-Holsteinische FG vom 28.05.2020 - 1 K 67/17, EFG 2021, 223 (Rev. I R 27/20) hatte zur Angemessenheit der Verzinsung der Forderung einer GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter (Verrechnungskonto) zu entscheiden.

Sachverhalt:

Klägerin ist eine GmbH. 60 % der Anteile an der GmbH hält A, der auch Geschäftsführer der GmbH ist. Die GmbH bilanzierte Forderungen gegenüber A im Rahmen eines Verrechnungskontos. Die Forderung war nicht zu verzinsen. Das Finanzamt ging bei der Einkommensermittlung der GmbH daher von verdeckten Gewinnausschüttungen (verhinderte Vermögensmehrung) in Höhe der im Wege eines Fremdvergleichs zu ermittelnden Zinsbeträge aus. Streitig ist u.a. die Höhe angemessener Zinsen. Die GmbH machte u.a. geltend, dass eine Verzinsung der Forderungen gegen A nicht in Betracht komme, da auch Kreditinstitute für Geldeinlagen keine Habenzinsen mehr gewährten. Die unterlassene Verzinsung könne keine verhinderte Vermögensmehrung darstellen, wenn auch ein fremder Dritter der Klägerin keine Zinsen gezahlt hätte.

Entscheidung:

Das FG folgte der Auffassung der Finanzverwaltung, ließ aber die Revision zu.

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Die fehlende Verzinsung der Forderungen führt dem Grunde nach zu einer vGA in der Form einer verhinderten Vermögensmehrung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Das FG differenziert für den Ansatz der Höhe nach danach, ob die Gesellschaft selbst Kredite aufgenommen hat. Zinsen für die Refinanzierung der Gesellschaft bilden die **Untergrenze** bei der Ermittlung des angemessenen Zinssatzes. Die banküblichen Sollzinsen bilden die **Obergrenze** der verhinderten Vermögensmehrung; der volle Ansatz ist jedoch nicht gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft keine Bankgeschäfte betreibt und auch den damit verbundenen Aufwand nicht hat. Der angemessene Zinssatz ist innerhalb dieser Marge durch Schätzung zu ermitteln. Fehlen Anhaltspunkte für eine solche Schätzung, kann davon ausgegangen werden, dass sich private Darlehens-

geber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen (sog. Margenteilungsgrundsatz; vgl. kritisch Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 693).

Zur Festlegung der Margengrenzwerte können als Untergrenze die statistischen Werte der Bundesbank für Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften mit täglicher Fälligkeit herangezogen werden, da keine Kündigungsfristen vereinbart waren. Aus der entsprechenden Zeitreihe ergeben sich Durchschnittswerte i.H.v. 0,14 % p.a. (2014) bzw. 0,06 % p.a. (2015). Als Obergrenze stellt das FG auf den nach den statistischen Werten der Bundesbank marktüblichen Zinssatz revolvingender Kredite und Überziehungskredite an private Haushalte ab, aus der sich Durchschnittswerte i.H.v. 9,41 % p.a. bzw. 9,03 % p.a. ergeben. Bei einer hälftigen Margenteilung errechnet das FG danach Zinssätze i.H.v. 4,6 % für 2014 und 4,49 % für 2015. Eine fehlende Besicherung kann (geringfügige) Überschreitung der hälftigen Marge rechtfertigen.

Übertragung eines Firmenwertes als verdeckte Gewinnausschüttung

Das Niedersächsische FG vom 24.11.2020 - 6 K 334/17, BB 2021, 688 (NZB: I B 2/21) beurteilte folgenden Fall:

Sachverhalt:

Die A-GmbH war im Handel mit Nahrungsmitteln tätig und belieferte mit ihren Produkten die lebensmittelverarbeitende Industrie und den Lebensmitteleinzelhandel. Bis 2004 erfolgte der Vertrieb durch die Firma der Gesellschafterin, dann übernahm die A-GmbH den Vertrieb der Produkte und aktivierte einen „Geschäfts- und Firmenwert“, der Ende 2011 noch mit TE 175 in den Büchern stand, als die A-GmbH den operativen Geschäftsbetrieb einstellte und den „Geschäfts- und Firmenwert“ gewinnwirksam nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ausbuchte. Schon 2010 wurde eine neue B-GmbH errichtet, die den beim Marken- und Patentamt eingetragenen Namen nebst Symbol „X“ der A-GmbH übernahm, ebenso Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Warenbestände, Forderungen und die Geschäftsbeziehungen zu Zulieferern und Produzenten - ohne eine Gegenleistung zu erbringen. Gesellschafterin der A-GmbH und der B-GmbH war jeweils Frau H.

Entscheidung:

Das Niedersächsische FG sah in der Aufnahme des Geschäftsbetriebs durch die B-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des verbliebenen „Geschäfts- und Firmenwertes“. Mit der Nutzung der den Geschäftswert bildenden Faktoren ging auch der „Geschäfts- und Firmenwert“ über, durch die Einstellung des Geschäftsbetriebs der A-GmbH und die Duldung des sehr ähnlichen geschäftlichen Auftretens hat diese an der Übertragung mitgewirkt. Die Vermögensminderung lag in der

steuerlichen Ausbuchung des „Geschäfts- und Firmenwertes“ (Berücksichtigung in der Steuerbilanz).

Verhinderte Vermögensmehrung erfordert korrespondierenden Vorteil auf Gesellschafterebene

Das **Schleswig-Holsteinische FG vom 17.12.2020 - 1 K 16/19 (Rev. I R 2/21)** stellt klar, dass eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Grundlage einer verhinderten Vermögensmehrung nur dann vorliegt, wenn die verhinderte Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft einen korrespondierenden Vorteil auf der Ebene des Gesellschafters oder eines diesem nahestehenden Dritten begründen kann (vgl. Gosch in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 253 - anders als bei einer Vermögensminderung).

Sachverhalt:

Im Entscheidungsfall unterhielt eine GmbH Geschäftsbeziehungen zu J, einer im Auslandsstaat Z ansässigen Firma. Der Mutterkonzern der GmbH war im Auslandsstaat Y ansässig. Anfang 2007 belegte der Staat Y den Staat Z mit einem Wirtschaftsembargo. In Y ansässige Unternehmen durften in Z ansässige Abnehmer nicht mehr beliefern. Die Leitung der Konzernmutter wies daher die GmbH an, die von J erteilten Aufträge nicht mehr weiter auszuführen. J machte infolgedessen Schadensersatzforderungen gegen die GmbH geltend. Das Finanzamt beurteilte den Schadensersatzbetrag und die Verfahrenskosten in Zusammenhang mit der Nichtfortführung der Aufträge als vGA der GmbH. Die Stornierung der Aufträge sei allein im Interesse der Konzernmutter erfolgt. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte weder die Kosten der Vertragsstornierung getragen noch auf den Gewinn aus der Auftragsdurchführung verzichtet.

Kein korrespondierender Vorteil:

Nach ständiger Rechtsprechung führen nicht alle im Gesellschaftsverhältnis veranlassten Unterschiedsbetragsminderungen zu einer vGA. Sie müssen auch objektiv geeignet sein, beim Gesellschafter einen Vorteil in Gestalt eines sonstigen Bezuges i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auslösen zu können. Die Zahlung der Verfahrenskosten und die Erhöhung einer Schadensersatz-Rückstellung führen insofern zu keiner vGA. Das FG bezweifelt hierfür bereits die gesellschaftliche Veranlassung. Selbst dann, wenn diese bejaht würde, fehlt es jedoch an einem korrespondierenden Vorteil auf der Gesellschafterebene bzw. bei einer diesem nahestehenden Person, da die GmbH die Aufwendungen aufgrund eigener Verpflichtung zu tragen hatte.

Keine verhinderte Vermögensmehrung:

Der Senat sieht auch keinen Raum für eine verhinderte Vermögensmehrung, die aus einer Nichtgeltendmachung von zivilrechtlichen Ausgleichs- bzw. Ersatzansprüchen gegen die Konzernmutter hätte resultieren können. Unabhängig von der Frage, in wessen Interesse der Auftragsabbruch erfolgte, sei nämlich weder eine vertragliche noch eine gesetzliche Grundlage für solche Ansprüche der Klägerin gegen die Konzernmutter ersichtlich. Eine verhinderte Vermögensmehrung lasse sich auch nicht damit begründen, dass die Klägerin die Durchführung der Aufträge nur auf Weisung der Konzernmutter abgebrochen habe, ohne von dieser einen finanziellen Ausgleich zu verlangen. So grundlegende (unternehmens-)politische Entscheidungen des Gesellschafters schließen einen hypothetischen Fremdvergleich von vornherein aus. Darüber hinaus erkennt das FG auch keinen korrespondierenden Vorteil auf Ebene der Konzernmutter.

Hinweis

Das FG beruft sich auf die Grenzen des Fremdvergleichs in Grundlagenfragen, die allein der Entscheidung der Gesellschafter unterworfen sind (vgl. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 301a ff., 314 ff.). Ob der I. Senat des BFH dem im Revisionsverfahren folgen wird, bleibt abzuwarten. Die Besonderheiten der Unternehmensgruppe und Einbindung im Konzern scheinen in der neuen Spruchpraxis des I. Senats zur Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei unbesicherten Konzerndarlehen gerade ohne Bedeutung⁵⁷.

Nutzungsmöglichkeit einer Immobilie als verdeckte Gewinnausschüttung

Das Hessische FG vom 14.12.2020 - 9 K 1266/17 (Rev. VIII R 4/21) beurteilte die Möglichkeit der Nutzung einer von einer ausländischen Kapitalgesellschaft überlassenen Immobilie als verdeckte Gewinnausschüttung.

Sachverhalt:

Die Kläger hatten bis 2007 ihren Familienwohnsitz in einer Immobilie auf Mallorca. Eigentümer der Immobilie waren zwei spanische Kapitalgesellschaften, an denen die Kläger jeweils hälftig beteiligt waren. Solange die Kläger ihren Familienwohnsitz in der Immobilie hatten, zahlten sie eine monatliche Miete an die beiden Kapitalgesellschaften. Im Jahr 2007 verlegten die Kläger ihren Familienwohnsitz nach Deutschland und stellten ihre Mietzahlungen an die spanischen Kapitalgesellschaften ein. 2013 wurde die Immobilie verkauft. Bis dahin sei die Immobilie nicht als Feriendomizil genutzt worden. Eine Vermietung bzw. Veräußerung sei bis dahin nicht möglich

⁵⁷ vgl. Centrale-Rundbriefe 7/2019, 11/2019, 8/2020, 10/2020

gewesen. Das Finanzamt berücksichtigte bei den Klägern Kapitaleinkünfte aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen der spanischen Kapitalgesellschaften.

Entscheidung:

Das FG bestätigte die Rechtsprechung des BFH v. 12.06.2013 - I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, GmbHR 2013, 1227 mit Anm. *Roser*. Danach führt eine unentgeltliche ganzjährige Nutzungsüberlassung unter Verzicht auf marktübliche Entgelte bei den Gesellschaftern zu Kapitaleinkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Der Gewinnverzicht der Gesellschaft beruht auf einer verhinderten Vermögensmehrung. Die jederzeitige Möglichkeit der unentgeltlichen Nutzung reiche für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus; auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung komme es nicht an. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH seine Rechtsprechung auch auf reine Nutzungsmöglichkeiten ausweiten wird.

Stark schwankende Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer

Das **FG Münster v. 17.12.2020 - 9 V 3073/20** hat in einem Beschluss zu einer Aussetzung der Vollziehung zu der Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers entschieden. Es handelte sich um monatlich unterschiedliche Gehaltsbeträge, die in dem Zeitraum 2016 bis 2018 gezahlt und als Betriebsausgaben angesetzt wurden. Eine verdeckte Gewinnausschüttung „dem Grunde nach“ ist anzunehmen, wenn es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Das Gehalt muss der Höhe nach zu Beginn des Arbeitsverhältnisses feststehen, Änderungen während des Arbeitsverhältnisses müssen für die Zukunft vereinbart werden. Selbst wenn die schwankenden Beträge mündlich vereinbart wurden, fehlt es an der notwendigen Berechenbarkeit durch Festlegung einer erkennbaren Berechnungsbasis (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge). Die Berechenbarkeit soll eine Ermittlung ermöglichen, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder der Gesellschafterversammlung bedarf. Damit sind nicht nur kurzfristige und erhebliche Gehaltssteigerungen kritisch (vgl. *Gosch* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz. 810a; *Stimpel* in *Rödter/ Herlinghaus/ Neumann*, 1. Aufl. 2015, § 8 KStG Rz. 484), sondern auch unklare Entwicklungen, selbst dann, wenn sie angemessen wären.

Hinweis:

Die Notwendigkeit einer vorherigen klaren Vereinbarung wurde vom FG Nürnberg vom 13.10.2020 - 1 K 1065/19 (NZB: I B 80/20) auch für den Fall betont, wenn eine Kostenübernahme für die Urlaubsreise eines Gesellschafter-Geschäftsführers als Ausgleich für eine „überobligatorische Leistung“ vereinbart wird, da dies erst nachträglich erfolgen kann.

VI. Finale Verluste

1. AEUV: Zum Abzug von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften nach deren Auflösung (finale) Verluste⁵⁸

In zwei schwedischen Verfahren hatte der EuGH über den Begriff der endgültigen Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft iSv Rn. 55 des Marks & Spencer-Urteils vom 13.12.2005 – C446/03, EU:C:2005:763, DStR 2005, 2168 zu entscheiden. Nach der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung ist es grundsätzlich mit dem Unionsrecht vereinbar, dass der Staat der Muttergesellschaft den Abzug von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht zulässt, selbst wenn er dies bei einer inländischen Tochtergesellschaft zB aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes oder bei Umwandlungen durch Übergang von Verlustvorträgen gestatten würde. Denn mangels Harmonisierung der direkten Steuern gebietet die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten Einschränkungen der Niederlassungsfreiheit. Die Rechtfertigung entfällt aber, wenn die Verluste dadurch endgültig nicht mehr berücksichtigt werden können. In diesem Zusammenhang legte das oberste schwedische Verwaltungsgericht in zwei Fällen mehrere Fragen vor. Der EuGH entschied, dass die Marks & Spencer-Rechtsprechung nicht auf eine Enkelfiliale anwendbar ist, sofern nicht alle Gesellschaften dazwischen ihren Sitz im selben Mitgliedstaat haben. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Verluste endgültig sind, ist zweitens der Umstand, dass der Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft im Jahr einer Abwicklung keine Übertragung der Verluste auf einen anderen Steuerpflichtigen zulässt, nicht entscheidend, sofern nicht die Muttergesellschaft nachweist, dass es ihr unmöglich ist, diese Verluste, insbesondere durch eine Übertragung, so geltend zu machen, dass sie bei einem Dritten für künftige Zeiträume berücksichtigt werden können. Dabei kommt es nicht darauf an, inwieweit ein Teil der Verluste der Tochtergesellschaft nicht mit laufenden Gewinnen der Tochtergesellschaft oder eines anderen Rechtssubjekts desselben Konzerns verrechnet werden durfte. Es genügt somit, dass die Verluste bei einem Dritten, zB nach Verkauf der Tochtergesellschaft, berücksichtigt werden können.

EuGH, Urteil vom 19.06.2019 C 608/17, Holmen AB, DStR 2019, 1345 und C607/17, Memira Holding AB, s.a. DStR 2019, 1349

⁵⁸ Nach DStR 26/2019, S. VI

2. Abzug finaler Verluste ausländischer Betriebsstätten⁵⁹

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich nach dem Urteil des **FG Niedersachsen vom 28.11.2019 (Az. 6 K 69/17)** eindeutig, dass in einer ausländischen Betriebsstätte angefallene, in deren Ansässigkeitsstaat aber nicht mehr abziehbare Verluste aufgrund der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von der deutschen Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Die Entscheidung betrifft eine deutsche GmbH, die ihre Betriebsstätte in Polen aus wirtschaftlichen Gründen geschlossen hatte. Der Abzug bezieht sich auf die Bemessungsgrundlagen der Körperschaft- als auch der Gewerbesteuer.

⁵⁹ Nach GmbH-Steuerpraxis 9/2020, 276

VII. Pensionszusage

1. Keine Pensionsrückstellung trotz arbeitsrechtlicher Unwirksamkeit eines Widerrufsvorbehalts⁶⁰

Ein Vorbehalt, mit dem der Arbeitgeber einseitig die Höhe einer Pensionszusage abändern kann, steht der Bildung einer Pensionsrückstellung entgegen. Dies gilt auch dann, wenn der Vorbehalt arbeitsrechtlich unwirksam ist.

Die K-GmbH führte im Jahr 2003 eine betriebliche Altersversorgung für ihre Mitarbeiter ein. Sie war berechtigt, ihr Leistungsversprechen an geänderte Umstände anzupassen: Sie hatte das Recht, die zugrunde liegende Transformationstabelle und den Zinssatz einseitig zu ersetzen.

Das FA vertrat die Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung nicht erfüllt seien. Den Arbeitnehmern sei kein der Höhe nach eindeutiger Rechtsanspruch auf einen bestimmten Versorgungsbetrag eingeräumt worden. Der Klägerin sei ein steuerschädlicher Vorbehalt i.S.d. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG eingeräumt worden.

Die K-GmbH vertrat die Ansicht, dass ihre Befugnis, die Transformationstabelle und den Zinssatz zu ändern, keinen steuerschädlichen Vorbehalt darstelle. Diese Regelung sei wegen einer unangemessenen Benachteiligung der Arbeitnehmer unwirksam. Ein unwirksamer Vorbehalt könne einer Pensionsrückstellung nicht entgegenstehen.

Das FG hat die Klage abgewiesen und entschieden, dass die Klägerin in den Streitjahren nicht berechtigt gewesen sei, eine Pensionsrückstellung zu bilden. Die Klägerin habe in den Streitjahren die Möglichkeit gehabt, das Leistungsversprechen an geänderte Umstände anzupassen. Sie habe die Pensionsanwartschaft der Arbeitnehmer einseitig mindern können. Dieser Vorbehalt stehe der Bildung einer Pensionsrückstellung auch dann entgegen, wenn er in arbeitsrechtlicher Hinsicht nicht wirksam bzw. nicht durchsetzbar sein sollte. Arbeitsrechtlich seien Widerrufsvorbehalte nur noch nach billigem Ermessen zulässig; eine Änderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei regelmäßig kein Grund, sich von einer übernommenen Zahlungspflicht zu lösen. Diese arbeitsrechtliche Rechtslage könne nicht auf das Steuerrecht übertragen werden. Der Gesetzeswortlaut des § 6a EStG sei eindeutig; demnach sei lediglich der Wortlaut der Zusage maßgeblich. Bleibe dem Arbeitgeber die Ausübung freien Ermessens möglich, sei die Abrede steuerschädlich, auch wenn sie arbeitsrechtlich unwirksam sei.

FG Düsseldorf vom 29.05.2019 – 15 K 736/16 F (Rev. BFH IV R 21/19)

⁶⁰ Nach Brinkmeier, GmbHStB 01/2020, 19, 20f.

2. Keine vGA: Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds

Ist die Bildung einer Pensionsrückstellung rechtmäßig und eine außerbilanzielle Korrektur nicht geboten, führt allein die Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds nicht zu einer vGA.

Durch die Übertragung der Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds wird nur die Zahlstelle für die Pensionsleistungen ausgetauscht. Der Pensionsberechtigte erhält durch die Übertragung keinen (ungerechtfertigten) Vorteil.

Hessisches FG vom 21.08.2019 – 4 K 320/17 (rkr.)

3. Abfindungsklausel und Eindeutigkeitsgebot (I)⁶¹

Pensionszusagen sind auch nach Einfügung des sog. Eindeutigkeitsgebots (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG) anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Lässt sich eine Abfindungsklausel dahin auslegen, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel trotz fehlender ausdrücklicher Benennung eindeutig bestimmt ist, ist die Pensionsrückstellung steuerrechtlich anzuerkennen.

BFH-Urteil vom 10.07.2019 XI R 47/17

Streitig war, ob die in einer Pensionszusage gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft enthaltene Abfindungsklausel das sog. Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG in der in den Streitjahren 2009 bis 2011 geltenden Fassung dadurch verletzt, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel nicht ausdrücklich benannt ist.

Der BFH entschied, dass die in der Pensionszusage gegenüber den Gesellschafter-Geschäftsführern enthaltene Abfindungsklausel das sog. Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht dadurch verletzt, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel nicht ausdrücklich benannt ist.

Im Streitfall waren die bei der Besteuerung der GmbH maßgebenden gesetzlichen (formalrechtlichen) Vorgaben zum Ansatz von Pensionsrückstellungen zu den Versorgungszusagen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 7 Satz 1 GewStG, jeweils i.V.m. § 6a EStG) erfüllt. Die in den Pensionszusagen enthaltene Abfindungsklausel begründete auch keinen schädlichen Vorbehalt i.S. des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Letztlich

⁶¹ Quelle: Verlag Dr. Otto Schmidt vom 07.10.2019

verstieß die Abfindungsklausel auch nicht gegen das sog. Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG darf für eine Pensionsverpflichtung eine Rückstellung (Pensionsrückstellung) nur gebildet werden, wenn und soweit die Pensionszusage schriftlich erteilt ist; die Pensionszusage muss eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten. Dabei sind auch Angaben für die versicherungsmathematische Ermittlung der Höhe der Versorgungsverpflichtung (z.B. anzuwendender Rechnungszinsfuß oder anzuwendende Ausscheidewahrscheinlichkeiten als biometrische Einflussgrößen) schriftlich festzulegen, sofern es zur eindeutigen Ermittlung der in Aussicht gestellten Leistungen erforderlich ist.

Wenn man auf dieser Grundlage davon ausgeht, dass im Streitfall für die steuerrechtliche Anerkennung der Pensionsrückstellungen die verbindliche Angabe der für die Berechnung der Kapitalabfindung anzuwendenden Sterbetafel erforderlich war, wurde diesem Erfordernis genügt. Denn der streitgegenständlichen Abfindungsklausel hatte das FG im angefochtenen Urteil im Wege der Auslegung die eindeutige Festlegung der Heubeck-Richttafel als anzuwendende Sterbetafel zur Ermittlung der Abfindungshöhe entnommen. Nach dem Wortlaut der Abfindungsklausel sind „Bei der Ermittlung des Kapitalbetrages ... ein Rechnungszinsfuß von 6 von Hundert und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden ...“. Die Vertragsparteien hatten damit entsprechend dem Wortlaut des § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG zur Berechnung (der Höhe) des Teilwerts der Pensionsverpflichtung „die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik“ zur Berechnung des Kapitalbetrags der Abfindung vereinbart.

Der in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG verwendete Begriff „eindeutige Angabe(n)“ lässt zwar offen, ob sich alle Berechnungsparameter für die Höhe der Abfindung (im Streitfall: die anzuwendende Sterbetafel) wörtlich aus der (schriftlichen, s. § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 1 EStG) Pensionszusage ergeben müssen oder ob es ausreicht, dass nach einer Auslegung des Wortlauts der Zusage keine Zweifel an diesen Maßgaben verbleiben. Pensionszusagen sind nach der zu § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG i.d.F. vor dem Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794) ergangenen Rechtsprechung des BFH anhand der allgemein geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht bereits klar und eindeutig feststeht. Die Einfügung des Eindeutigkeitsgebots in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG durch das StÄndG 2001 hat hieran nichts geändert, da es sich nur um eine gesetzliche Klarstellung dessen handelt, was schon vorher galt. Erforderlich ist damit, dass sich der Inhalt der Zusage zweifelsfrei feststellen lässt, wobei allenfalls wie nach allgemeinen Grundsätzen bei der Auslegung die Wortlautgrenze von ausdrücklich angeführten Regelungsinhalten zu beachten ist.

Die Anwendung der Heubeck-Richttafeln entspricht seit 1998 in langjähriger Verwaltungspraxis den „anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik“. Die Anwendung anderer oder modifizierter Rechnungsgrundlagen wird von der Finanzverwaltung nur anerkannt, wenn die besonderen Voraussetzungen des BMF Schreibens vom 09.12.2011 (BStBl I 2011, 1247) erfüllt sind. Berechnungen auf der Grundlage der Heubeck-Richttafeln, die üblicherweise auch in der Handelsbilanz herangezogen werden, können daher auch aufgrund der langjährig anerkennenden Verwaltungspraxis als entsprechend einer „Verkehrssitte“ erfolgt anzusehen sein.

Indem das FG im angefochtenen Urteil als weiteren selbständig tragenden Entscheidungsgrund den Inhalt der Vereinbarung ausdrücklich „aufgrund der Übernahme des Wortlauts des § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG“ und mit Blick darauf, dass die Steuerpflichtige bei der Bewertung ihrer Pensionsrückstellung seit dem erstmaligen Rückstellungsansatz auf die Heubeck-Richttafeln zurückgegriffen hat i.S. einer Festschreibung der Anwendung der Heubeck-Tafeln auslegt, ist der Inhalt der Vereinbarung ohne erkennbare Auslegungsfehler in der Weise bestimmt, dass zur Berechnung der Abfindung auf ebendiese Heubeck-Richttafel zurückzugreifen ist. Diese Lösung lässt es ohne weiteres zu, die im Abfindungszeitpunkt (bzw. zum letzten Stichtag der Pensionsrückstellung vor diesem Zeitpunkt) aktuell geltende Richttafel anzuwenden, was ebenfalls bei konkreter Benennung der zum Zusagezeitpunkt geltenden Richttafel ohne eine „dynamische Verweisung“ auch mit Blick auf die begrenzte betragsmäßige Auswirkung als für die steuerrechtliche Anerkennung unschädliche „Unsicherheit“ zu qualifizieren ist.

BFH, Beschluss vom 10.07.2019, XI R 47/17, veröffentlicht am 04.10.2019.

4. Abfindungsklausel und Eindeutigkeitsgebot (II)⁶²

BFH-Urteil vom 23.07.2019 XI R 48/17

Pensionszusagen sind auch nach Einfügung des sog. Eindeutigkeitsgebots anhand der geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Lässt sich eine Abfindungsklausel nicht dahin auslegen, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel und der maßgebende Abzinsungssatz ausreichend sicher bestimmt sind, ist die Pensionsrückstellung unter dem Gesichtspunkt eines schädlichen Vorbehalts steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

⁶² Quelle: Verlag Dr. Otto Schmidt vom 09.10.2019

Der Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH. Sie hatte ihrem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer A im Jahr 1993 eine betriebliche Altersversorgung zugesagt, die u.a. eine Abfindungsklausel enthielt. In der geänderten Zusage vom 24.12.1999 heißt es unter § 16 dazu:

- „(1) Endet das Dienstverhältnis des Geschäftsführers unter Mitnahme unverfallbar erdienter Versorgungsanwartschaften, so ist die GmbH berechtigt, die Versorgungsanwartschaften ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden.*
- (2) Die GmbH ist berechtigt, laufende Pensionen ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden.*
- (3) Die Kapitalabfindung ist unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen zu berechnen.*
- (4) Gilt für diesen Pensionsvertrag im Zeitpunkt einer Abfindung das Betriebsrentengesetz, so sind die im § 3 Betriebsrentengesetz genannten Abfindungsverbote zu beachten.*
- (5) Etwaige gesetzliche Abgaben trägt der Pensionsberechtigte.“ Im Jahresabschluss zum 31.12.2007 setzte die Klägerin einen Rückstellungsbetrag von ... EUR an.“*

Das Finanzamt erließ einen Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer des Streitjahres 2007, mit dem es eine Einkommenserhöhung berücksichtigte. Zur Begründung bezog es sich auf eine Stellungnahme des Fachprüfers für betriebliche Altersversorgung: „Gem. § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG ist eine Pensionsrückstellung mit steuerlicher Wirkung u.a. nur dann und soweit zulässig, wenn die Pensionszusage schriftlich erteilt ist. Die Pensionszusage muss danach eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten.“

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Auf die Revision des Finanzamtes hob der BFH das Urteil auf und wies die Klage ab.

Gründe:

Die in der Pensionszusage enthaltene Abfindungsklausel lässt nicht erkennen, dass kein schädlicher Vorbehalt i.S.d. § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegt bzw. dass (umgekehrt) gewährleistet ist, dass der mögliche Abfindungsbetrag mindestens dem Wert des gesamten Versorgungsversprechens zum Abfindungszeitpunkt entspricht.

Im Streitfall räumte § 16 der Versorgungszusage der Steuerpflichtigen i.S. eines einseitigen Leistungsformwahlrechts das Recht ein, Ansprüche des Versorgungsberechtigten in bestimmten Situationen „ganz oder teilweise durch eine Kapitalzahlung abzufinden“, wenn nicht ein Abfindungsverbot nach Maßgabe des sog. Betriebsren-

tengesetzes besteht. Diese Klausel ist nach dem klaren Wortlaut dahin zu verstehen, dass in dem Fall, dass „im Zeitpunkt einer Abfindung“ auf den Versorgungsberechtigten nach der Regelung zum persönlichen Anwendungsbereich des Gesetzes (§ 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG) das BetrAVG anzuwenden sein sollte. Jenes soll sich daher sowohl auf die bis zu diesem Zeitpunkt erdienten Anwartschaften während der Geltung des BetrAVG als auch auf die erdienten unternehmerischen Anwartschaften erstrecken. Aus § 16 Abs. 4 der Versorgungszusage lässt sich hingegen nicht ableiten, dass zur Berechnung eines Abfindungsbetrages auf die klar definierten Vorgaben des § 3 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 BetrAVG zurückzugreifen ist. Dies folgt auch aus der die Berechnung der Abfindung betreffenden Sonderregelung in § 16 Abs. 3 der Versorgungszusage.

§ 16 der Versorgungszusage sah vor, dass eine Kapitalabfindung „unter Zugrundelegung der im Zeitpunkt der Abfindung gültigen Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen zu berechnen“ ist. Dieser Wortlaut lässt sich nicht dahin auslegen, dass ein Verweis auf die barwertbezogenen Berechnungsmaßgaben des BetrAVG enthalten ist. Insbesondere lässt sich ihm ein Verweis auf die barwertbezogenen Berechnungsmaßgaben des BetrAVG nicht entnehmen. Als „Rechnungsgrundlagen für betriebliche Pensionsverpflichtungen“ lassen sich z.B. für den Diskontierungszinssatz vielmehr sowohl die handelsrechtlichen (§ 253 Abs. 2 HGB) als auch die steuerrechtlichen Rechnungsgrundlagen (§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG) anführen, darüber hinaus auch die aufsichtsrechtlichen Rechnungsgrundlagen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung über Rechnungsgrundlagen für die Deckungsrückstellungen vom 18.04.2016, BGBl I 2016, 767; § 22 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung betreffend die Aufsicht über Pensionsfonds vom 18.04.2016, BGBl I 2016, 842) und die des § 4 Abs. 5 Satz 1 BetrAVG, im Übrigen auch Zwischen oder Durchschnittswerte.

Damit bestand im Streitfall eine „Unklarheit der Abfindungsoption“, die schon die Tatbestandsvoraussetzung des § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG betrifft.

5. Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für Versorgungszusagen, die im Jahr des Übergangs auf neue Rechnungsgrundlagen erteilt werden⁶³

BMF, Schreiben vom 17.12.2019 – IV C 6 S 2176/19/10001 :001 [2019/1108806]

Der BFH hat mit Beschluss vom 13.02.2019 – XI R 34/16 (BStBl. II 2019 S. 2) entschieden, dass Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für im Jahr der

⁶³ Nach: Der Betrieb Nr. 0102, 13.01.2020

Veröffentlichung neuer Rechnungsgrundlagen vereinbarte Versorgungszusagen nicht nach § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG zu verteilen sind. Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze des BFH-Beschlusses über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Rn. 5 des BMF-Schreibens vom 19.10.2018 (BStBl. I 2018 S. 1107) wird wie folgt gefasst:

„[5] Die Verteilungsregelung gilt nicht für Versorgungszusagen, die im Übergangsjahr erteilt werden (BFH, Beschluss vom 13.02.2019, BStBl. II S. 2). Die entsprechenden Pensionsrückstellungen sind zum Schluss des Wirtschaftsjahres in Höhe der Teilwerte unter Zugrundelegung der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ anzusetzen. Aus Billigkeitsgründen wird es jedoch nicht beanstandet, auch die Pensionsrückstellungen für Versorgungszusagen i.S.d. Satzes 1 gem. § 6a Abs. 4 Satz 2 EStG (vgl. Rn. 3 und 4 sowie 6 bis 8) zu verteilen. Satz 3 kann nur einheitlich für alle Versorgungszusagen i.S.d. Satzes 1 angewendet werden.“

Rn. 5 des BMF-Schreibens vom 16.12.2005 (BStBl. I 2005 S. 1054) wird entsprechend mit der Maßgabe neu gefasst, dass die betroffenen Pensionsrückstellungen zum Schluss des Wirtschaftsjahres in Höhe der Teilwerte unter Zugrundelegung der „Heubeck-Richttafeln 2005 G“ angesetzt werden können. Die Neufassung der Rn. 5 ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

6. Kombinationsmodell bei Pensionszusage⁶⁴

Geht der „Past-Service“ einer Pensionszusage auf einen Pensionsfonds über und wird gleichzeitig der „Future-Service“ dieser Pensionszusage auf eine Unterstützungskasse übertragen (sog. Kombinationsmodell), ist ein steuerlicher BA-Abzug gem. § 4e Abs. 3 S. 3 EStG nur zulässig, soweit die aufzulösende Rückstellung den „Past-Service“ enthält.

BFH v. 20.11.2019 – XI R 52/17

Problem:

Bei der K-GmbH bestand eine Pensionszusage zugunsten ihres beherrschenden Gesellschafters-GF. Zum 31.12.2009 wurde die Pensionszusage mit einem steuerlichen BW von € 153.805 passiviert.

⁶⁴ Nach Schwetlik, in GmbH-StB 07/2020, 205

Soweit sich die Pensionsverpflichtung auf **den bereits erdienten Teil** (sog. „*Past-Service*“) bezog, wurde diese von dem Pensionsfonds B übernommen – und zwar gegen Zahlung eines Einmalbetrages von 240.459,62 €.

Den **noch nicht erdienten Teil** der Pensionsverpflichtung (sog. „*Future-Service*“) übernahm die Unterstützungskasse C, wofür die K-GmbH jährlich gleichbleibende Zahlungen nach § 4d EStG zu erbringen hatte (sog. *Kombinationsmodell*). Die Verpflichtung zur Zahlung einer Berufsunfähigkeitsrente verblieb bei der K-GmbH.

Im **Streitjahr 2010** erhöhte die K-GmbH zunächst den steuerlichen BW der Pensionsrückstellung auf 166.932 € und löste diese anschließend auf. Die an B für die Übernahme des „*Past-Service*“ geleistete Zahlung (240.459,62 €) machte die K-GmbH i.H.v. 166.932 € als steuerliche BA geltend; den Restbetrag behandelte sie als aktiven Rechnungsabgrenzungsposten, der ab dem Streitjahr (2010) aufgrund eines Antrages nach § 4e Abs. 3 S. 1 EStG über 10 Jahre aufwandswirksam aufgelöst werden sollte.

Die dagegen gerichtete Klage hatte vor dem FG Erfolg (FG München v. 04.10.2017 – 6 K 3285/14, EFG 2018, 1022).

Lösung des Gerichts

Unter Aufhebung der Entscheidung der Vorinstanz hat der XI. Senat des BFH die Auffassung des FA bestätigt. Entscheidend war, dass § 4e Abs. 3 S. 3 EStG – abweichend von seinem Wortlaut – dahingehend auszulegen sei, dass beim sog. *Kombinationsmodell* der an den Pensionsfonds geleistete Ausgleich nur mit dem Teil der aufzulösenden Rückstellung zu verrechnen sei, der dem „*Past-Service*“ entspreche.

Konsequenzen für die Praxis

Wird eine Versorgungslast von einem Pensionsfonds übernommen, richtet sich beim Trägerunternehmen (Verpflichteter) die steuerliche Abzugsfähigkeit des an den Pensionsfonds zu leistenden Ausgleichs nach § 4e EStG.

Gemäß § 4e Abs. 2 EStG setzt die steuerliche Abzugsfähigkeit des Ausgleichs zunächst voraus, dass die laufenden Versorgungsleistungen – ohne Auslagerung – als BA steuerlich abziehbar wären. Diese Voraussetzung wird in der Regel unproblematisch erfüllt sein (so auch im Besprechungsfall).

Gemäß § 4e Abs. 1 EStG ist der Ausgleich als steuerliche BA sofort abziehbar, soweit dieser auf einer festen Verpflichtung beruht oder der Abdeckung von Fehlbeträgen beim Pensionsfonds dient.

§ 4e Abs. 3 EStG flankiert die vorstehenden Regelungen durch ein **Wahlrecht** – und zwar dahingehend, dass das Trägerunternehmen den Ausgleichsbetrag – über 10 Jahre gleichmäßig verteilt – als steuerliche BA abziehen *kann* (vgl. § 4e Abs. 3

S. 1 EStG). Übersteigt der im Übertragungsjahr geleistete Ausgleich den steuerlichen BW der Versorgungslast, kann das Trägerunternehmen im Übertragungsjahr den steuerlichen BW der aufzulösenden Rückstellung als BA abziehen. Soweit dieser Ausgleichsbetrag die Rückstellung übersteigt, wird dessen steuerliche Abziehbarkeit auf die 10 folgenden Jahre gleichmäßig verteilt (vgl. § 4e Abs. 3 S. 3 EStG).

Besprechungsfall = Konstellation i.S.d. § 4 Abs. 3 S. 3 EStG: Im Besprechungsfall überstieg der im Übertragungsjahr (2010) geleistete Ausgleich (240.459,62 €) den steuerlichen BW der Pensionszusage zum Vorjahr (166.932 €). Da die K-GmbH für den überschießenden Betrag einen Antrag gem. § 4e Abs. 3 S. 1 EStG gestellt hatte, bestand im Besprechungsfall eine Konstellation i.S.d. § 4 Abs. 3 S. 3 EStG. **Dabei war streitig**, ob sich für die K-GmbH im Übertragungsjahr (2010)

- in Höhe des gesamten steuerlichen BW der Rückstellung ein steuerlicher Aufwand ergab oder
- nur in Höhe des Teils der Rückstellung, welcher dem durch den Ausgleich abgegoltenen „Past-Service“ entsprach.

(Eigentlich) eindeutiger Wortlaut des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG: Im Hinblick auf diese Fragestellung ist der Wortlaut des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG eigentlich eindeutig. Denn dieser stellt **für den BA-Abzug auf die Höhe der aufzulösenden Rückstellung** ab. Im Besprechungsfall war aufgrund des Kombinationsmodells nicht nur der „Past-Service“ ausgelagert worden, sondern auch der „Future-Service“ mit der Folge, dass im Übertragungsjahr (2010) die gesamte Rückstellung aufzulösen war und – auf Basis des Wortlautes des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG – der an B geleistete Ausgleich (für den „Past-Service“) in vollem Umfang zu einer steuerlichen BA der K-GmbH führen musste. **Beachten Sie:** Insbesondere hatte das FG der Klage gerade aus diesem Grunde stattgegeben.

Der BFH ist dem jedoch nicht gefolgt und hat für das im Besprechungsfall praktizierte Kombinationsmodell den sofortigen BA-Abzug gem. § 4e Abs. 3 S. 3 EStG auf den Teil der aufzulösenden Rückstellung begrenzt, der dem „Past-Service“ entsprach. Der BFH pflichtet dem FG zwar insoweit bei, als dass sich nach dem Wortlaut des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG der Betrag der sofort abzugsfähigen BA nach der Höhe der aufzulösenden Rückstellung richte (vgl. Rz. 37 der Besprechungsentscheidung).

Für das Kombinationsmodell setzt sich der BFH jedoch aus den folgenden Erwägungen über diesen völlig klaren Wortlaut hinweg:

Veranlassungszusammenhang: § 4e EStG regelt den steuerlichen BA-Abzug von Zahlungen, die ein Trägerunternehmen an einen Pensionsfonds für die Übernahme einer Versorgungsanwartschaft leistet. Nach dem BFH setzt deren sofortiger BA-Abzug voraus, dass diese Zahlungen ein Entgelt für die Übernahme der gesamten Versorgungsanwartschaft darstellen. Beim Kombinationsmodell ist dies aber gerade nur

teilweise der Fall, weil der an den Pensionsfonds gezahlte Ausgleich nur für die Übertragung eines Teils der Versorgungsanwartschaft geleistet wird, nämlich für deren „*Past-Service*“, m.a.W.: der Ausgleich soll nur mit dem Teil der Rückstellung sofort verrechenbar sein, welche die Zahlung des Ausgleichs veranlasst hat (Kriterium des Veranlassungszusammenhangs).

Isolierte Übertragung des „*Past-Service*“: Wird der „*Past-Service*“ ausgelagert, der „*Future-Service*“ hingegen nicht, ist die Rückstellung nur in Höhe des „*Past-Service*“ aufzulösen, d.h. bei isolierter Übertragung des „*Past-Service*“ ist der Ausgleich auch nur in Höhe des „*Past-Service*“ steuerlich sofort abziehbar. Auf Basis einer wortlautgetreuen Auslegung des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG würde das Kombinationsmodell deswegen gegenüber einer solchen isolierten, vorgezogenen Übertragung des „*Past-Service*“ zu deutlich höheren, sofort abziehbaren BA führen.

Abbildung des „*Future Service*“ im Rückstellungsbetrag: Der BFH geht davon aus, dass in der steuerlichen Rückstellung für die Versorgungsanwartschaft nicht nur der „*Past-Service*“ abgebildet wird, sondern auch der „*Future-Service*“. Die Vorinstanz hatte sich hingegen auf den Standpunkt gestellt, dass der steuerliche BW der Versorgungslast nur den „*Past-Service*“ enthält, nicht hingegen den „*Future-Service*“, was dazu führte, dass beim Kombinationsmodell die Ausgleichszahlung im Übertragungsjahr mit dem gesamten Rückstellungsbetrag verrechnet werden konnte.

BFH bestätigt Auffassung der Finanzverwaltung: Dieser – auch in der Literatur vertretenen – Auffassung hat der BFH mit dem Besprechungsurteil eine klare Absage erteilt (vgl. dazu *Stöckler*, BB 2018, 1970 als Kommentar zur Entscheidung der Vorinstanz) und damit zugleich die Auffassung der Finanzverwaltung zu dieser Streitfrage bestätigt (vgl. BMF v. 10.07.2015 – IV C 6 - S 2144/07/10003 – DOK 20150575672, BStBl. I 2015, 544 Rz. 7, 8 = EStB 2015, 282). Hierzu **im Einzelnen**:

- Nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG gilt als TW einer arbeitgeberfinanzierten Pensionszusage zugunsten eines aktiven Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs abzgl. des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge, soweit die Pensionsverpflichtung nicht auf einer Entgeltumwandlung beruht. Bei den Jahresbeiträgen handelt es sich um jährlich gleichbleibende fiktive Prämien (vgl. dazu *Heger* in Blümich, § 6a EStG Rz. 344 [Juni 2018]).
- Aus der in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG definierten Differenzberechnung hat die Vorinstanz die Schlussfolgerung gezogen, dass der so zu berechnende TW der zu passivierenden Rückstellung nur deren „*Past-Service*“ repräsentiere, d.h.: die in § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG beschriebene Abzugsposition muss dann den „*Future-Service*“ abbilden (so auch *Stöckler*, BB 2018, 1970).
- Dieser Auffassung ist der BFH mit dem Argument entgegengetreten, dass der Aufwand aus einer am Bilanzstichtag bestehenden Pensionsverpflichtung

vom Diensteintritt bis zum voraussichtlichen Pensionsalter versicherungsmathematisch gleichmäßig verteilt werde, so dass in einer Pensionsrückstellung sowohl erdiente als auch noch nicht erdiente Ansprüche enthalten seien (so Rz. 50 der Besprechungsentscheidung unter Verweis auf *Höfer* in *Höfer/Veit/Verhuven*, Betriebsrentenrecht, Bd. II, Kap. Rz. 228; s.a. *Heger* in *Blümich*, § 6a EStG Rz. 345, 346 [Juni 2018]).

- Durch die Sichtweise des BFH kommt es beim Kombinationsmodell zu einer **doppelten Ratierung**, wenn die nach § 4e Abs. 3 S. 3 EStG aufzulösende Rückstellung nur verrechnet wird, soweit sie wegen der den „*Past-Service*“ betreffenden Übertragung an einen Pensionsfonds aufzulösen ist. In dieser doppelten Ratierung sieht der BFH aber kein Problem, insbesondere keinen Wertungswiderspruch im Kontext des § 4e EStG, da es der gesetzgeberischen Intention entspreche, mit der Einführung dieser Vorschrift (nur) den Umfang der steuerlich abzugsfähigen Arbeitgeberbeiträge an einen Pensionsfonds zu regeln (vgl. Rz. 51 der Besprechungsentscheidung).

Zudem hat der BFH in der Besprechungsentscheidung klargestellt, dass i.R.d. § 4e Abs. 3 S. 3 EStG für den steuerlichen BW der Rückstellung die letzte Steuerbilanz maßgeblich ist. Insbesondere ist bei einer unterjährigen – ggf. nur teilweisen – Übertragung der Versorgungsanwartschaft dieser steuerliche BW nicht auf den unterjährigen Übertragungstichtag fortzuentwickeln (vgl. Rz. 28 ff. der Besprechungsentscheidung).

Praxishinweis:

Die Besprechungsentscheidung überzeugt weder von der Begründung noch im Ergebnis. Mehr als bedenklich ist, dass sich der BFH über den klaren Wortlaut des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG einfach hinwegsetzt, um so zu einem profiskalischen und ggf. rechtspolitisch gewünschten Ergebnis zu gelangen. Wird – wie im vorliegenden Fall – eine Vorschrift zu Lasten des Steuerpflichtigen gegen ihren klaren und eindeutigen Wortlaut ausgelegt, muss dies durch gravierende steuerliche Gründe gerechtfertigt sein, z.B. grobe gesetzgeberische „*Fehlleistungen*“, die

- zum einen völlig evident sind und
- zum anderen zu nicht mehr tolerablen Steuervorteilen führen.

Im Besprechungsfall sind derartige steuerliche Gründe nicht im Ansatz zu erkennen; vor allem übersieht der BFH in der Besprechungsentscheidung, dass die wortlautgetreue Anwendung des § 4e Abs. 3 S. 3 EStG nur zu einer leistungsgerechteren Besteuerung des Trägerunternehmens führt – und zwar dahingehend, dass das

Trägerunternehmen einen im Übertragungsjahr tatsächlich angefallenen Aufwand (Ausgleichszahlung) in höheren Umfang als steuerliche BA geltend machen kann.

Gleichwohl muss die Besprechungsentscheidung für die Beratungspraxis zugrunde gelegt werden – mit dem Ergebnis, dass das bisher praktizierte Kombinationsmodell einer höchstrichterlichen Prüfung durch den BFH nicht standgehalten hat.

Derzeit geltende Rechtslage:

Für die Gestaltungen auf Basis der derzeit geltenden Rechtslage ist zu beachten, dass seit 2013 für die steuerliche Behandlung der Übernahme von Versorgungsanswartschaften Spezialvorschriften gelten, die im Besprechungsfall (Streitjahr 2010) noch nicht zu berücksichtigen waren (vgl. **§ 4f EStG und § 5 Abs. 7 EStG**).

7. Pensionszusage aus Entgeltumwandlung⁶⁵

1. Der Ansatz einer Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 1 Hs. 2 EStG setzt eine Entgeltumwandlung i.S.v. § 1 Abs. 2 BetrAVG voraus. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt, da der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH kein Arbeitnehmer i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 oder 2 BetrAVG ist.
2. Die darin liegende Bevorzugung von Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer i.S.d. BetrAVG ist verfassungsgemäß.

BFH-Urteil vom 27.05.2020, XI R 9/19

Problemstellung

Eine GmbH gewährte dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer A eine Versorgungszusage (Altersrente oder vorzeitige Altersrente sowie Hinterbliebenenversorgung durch Witwen- und Waisenrentenzusage) aus Entgeltumwandlungen. Der monatliche Beitrag des A – zunächst 4.500 €, später 3.500 € – wurde von der GmbH vereinbarungsgemäß einbehalten.

Auf die in der **Bilanz** der GmbH zum 31.12.2014 ausgewiesene Pensionsrückstellung entfällt auf die arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage ein anteiliger Rückstellungs-

⁶⁵ Redaktion BC 10/2020

betrag von 46.504 € (Barwert der unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres).

Laut **Finanzamt** ist jedoch die Rückstellung für die arbeitnehmerfinanzierte Versorgungszusage nicht mit dem Barwert, sondern gemäß EStR 6a Abs. 12 S. 4 mit dem Teilwert zu bewerten. Auf A als beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer sei der Teilwert-Barwert-Vergleich nach § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 1 Hs. 2 EStG i.V.m. § 1 Abs. 2 BetrAVG (Entgeltumwandlung) nicht anwendbar. Der sog. Mindestbarwert ist als Rückstellung nur zugelassen, wenn die Zusage bei einer Entgeltumwandlung kraft Gesetzes sogleich unverfallbar ist; eine vertragliche Vereinbarung reiche nicht aus. Zweck der Regelung sei die Stärkung der betrieblichen Altersvorsorge der Arbeitnehmer. § 6a EStG nehme durch den Verweis auf § 1 Abs. 2 BetrAVG die arbeitsrechtliche Unterscheidung zwischen Arbeitnehmern und beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern auf. Dies führte zu einer Minderung der gebildeten Rückstellung um 3.798 € (auf 42.706 €).

Lösung

Eine Pensionsrückstellung darf nach § 6a Abs. 3 S. 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 S. 1 Hs. 2 EStG verlangt für den vorgenommenen **Teilwert-Barwert-Vergleich**, dass eine „**Entgeltumwandlung** im Sinne von § 1 Absatz 2“ BetrAVG vorliegt. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die Gesetzesregelung auf vertraglich unverfallbare Ansprüche ausgedehnt worden ist.

Mindestbarwert ist außerdem die gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbare künftige Pensionsleistung.

Hinweis:

Auch laut dem **Altersvermögensgesetz** erhalten nur Arbeitnehmer einen individuellen Anspruch auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung mit sofortiger gesetzlicher Unverfallbarkeit. Eine Ausdehnung auf Entgeltumwandlungen von Personen, die (wie Alleingesellschafter-Geschäftsführer A) keine Arbeitnehmer im Sinne des BetrAVG sind, wurde mit dem Altersvermögensgesetz nicht beabsichtigt.

An beidem **fehlt es im Streitfall**: Die Entgeltumwandlung erfolgte nicht gemäß § 1 Abs. 2 BetrAVG, und die Unverfallbarkeit der künftigen Pensionsleistung folgt nicht aus § 1b Abs. 5 BetrAVG. Denn ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH mit Sperrminorität ist kein Arbeitnehmer im arbeitsrechtlichen Sinne und unterfällt nicht § 17 Abs. 1 S. 1 oder 2 BetrAVG.

Vor Eintritt des Versorgungsfalls durfte im Streitjahr eine Pensionsrückstellung erstmals für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 27. Lebensjahr vollendet (erst ab dem Jahr 2018 gilt das 23. Lebensjahr als Mindestalter, vgl. § 6a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG). Abweichend davon durfte jedoch eine Pensionsrückstellung nach § 6a Abs. 2 Nr. 1 Hs. 2 EStG bereits für das Wirtschaftsjahr gebildet werden, in dessen Verlauf die Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbar wurde. Daher war auch beim Mindestalter eine **Differenzierung** zwischen solchen **Pensionsanwartschaften**, die gemäß den Vorschriften des BetrAVG unverfallbar sind, und anderen Pensionsanwartschaften in § 6a EStG vorgesehen.

Praxishinweise:

Für die **Berechnung des Teilwerts der Pensionsrückstellung** sind grundsätzlich die Jahresbeträge zugrunde zu legen, die bis zu dem in der Pensionszusage vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls rechnungsmäßig aufzubringen sind.

Seit dem Geschäftsjahr 2010 kommt es bei den Pensionsrückstellungen zu erheblichen **Unterschieden** zwischen **Handels- und Steuerbilanz**: Während § 6a EStG deren Bewertung zu Stichtagsverhältnissen vorschreibt, verlangt § 253 Abs. 1 HGB die Berücksichtigung der für den Erfüllungszeitpunkt erwarteten Preisverhältnisse. Im Klartext: Es sind (in Entsprechung zu IAS 19) künftige Gehaltserhöhungen sowie erwartete Steigerungen der Pensionen während des Bezugs zu berücksichtigen. Dies kann auch variable Vergütungsanteile (wie z.B. Gewinnbeteiligungen) mit einschließen. Dieser Wert dürfte regelmäßig über dem mit 6% abgezinsten § 6a-EStG-Wert liegen. Daher sind für die **Handels- und Steuerbilanz** zwei **getrennte Gutachten** oder ein Gutachten mit der entsprechenden Darstellung der beiden Werte getrennt für den steuerlichen Wertansatz (nach § 6a EStG) und den handelsrechtlichen Wertansatz (nach § 253 Abs. 1 und 2 HGB) zu erstellen.

Der jeweilige periodische Zuführungsbetrag ist gesondert für den Pensionsaufwand und den Zinsaufwand (nach § 277 Abs. 5 HGB) in der Erfolgsrechnung zu erfassen.

VIII. Weitere aktuelle Rechtsprechung zum Steuerrecht

1. Verfahrensrecht: Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter (BFH)⁶⁶

Organe von juristischen Personen können ständige Vertreter i.S. des § 13 AO sein (BFH, Urteil vom 23.10.2018 I R 54/16; veröffentlicht am 17.04.2019).

Sachverhalt:

Der Fall betrifft eine luxemburgische Aktiengesellschaft, deren Geschäftsführer sich regelmäßig in Deutschland aufhielt, um dort Goldgeschäfte für diese anzubahnen, abzuschließen und abzuwickeln. Das Finanzamt ging von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Aktiengesellschaft aus, weil der Geschäftsführer ständiger Vertreter des Unternehmens im Sinne des § 13 AO gewesen sei. Das Finanzgericht (FG) sah die Sache allerdings anders und gab der Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid statt.

Der BFH hat der Revision des FA stattgegeben und die Sache an das FG zurückverwiesen:

- ◆ § 13 Satz 1 AO setzt ein Unternehmen und einen Vertreter voraus. Der Inhaber des dort genannten Unternehmens kann nicht zugleich sein eigener (ständiger) Vertreter sein.
- ◆ Der Vertreterbegriff verlangt, dass der Vertreter anstelle des Unternehmers Handlungen vornimmt, die in dessen Betrieb anfallen. Erforderlich ist demnach die Personenverschiedenheit von Unternehmer und (ständigem) Vertreter.
- ◆ Aus dieser zu einem Einzelunternehmer ergangenen Rechtsprechung kann jedoch nicht gefolgert werden, dass es im Falle der Tätigkeit des Organs einer juristischen Person an dieser Personenverschiedenheit fehlt.
- ◆ Nach deutschem Zivilrecht handelt das Unternehmen zwar selbst, wenn seine Organe tätig werden.
- ◆ Zu berücksichtigen ist hierbei allerdings, dass die Organtheorie bereits im Zivilrecht nicht die Anwendung der Vertretungsvorschriften hindert.
- ◆ Entscheidend tritt hinzu, dass nach dem Wortlaut der AO Organhandeln als Vertreterhandeln anzusehen ist, wie z.B. die Regelungen in §§ 34 Abs. 1 und 79 Abs. 1 Nr. 3 AO zeigen.

⁶⁶ NWB, OnlineNachricht vom 17.04.2019; BFH, Pressemitteilung Nr. 21/2019 und BFH, Urteil vom 23.10.2018 I R 54/16

- ◆ Schließlich spricht gegen die Geltung der Organtheorie (i.S. eines ausschließlichen Eigenhandelns der juristischen Person) der Umstand, dass ausländische Unternehmen im Wesentlichen den Adressatenkreis des § 13 AO bilden und ausländische Rechtsordnungen diese Theorie häufig nicht kennen.

Hinweis:

Für die ausländische Kapitalgesellschaft, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in Deutschland hat, folgt hieraus die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, ohne dass es noch auf das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte ankäme.

2. Verpächterwahlrecht bei Beendigung unechter Betriebsaufspaltung⁶⁷

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass die Grundsätze über das Verpächterwahlrecht nicht nur bei Beendigung einer „echten Betriebsaufspaltung“ gelten, sondern auch dann, wenn eine „unechte Betriebsaufspaltung“ beendet wird.

Sachverhalt

Die Kläger waren Gesellschafter einer BesitzGbR, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ein Grundstück an eine BetriebsGmbH (deren Gesellschafter ebenfalls die Kläger waren) vermietete. Nachdem durch unentgeltliche Übertragung alle Anteile an der Betriebsgesellschaft nur noch von einem Besitzgesellschafter gehalten wurden, endete die personelle Verflechtung und damit auch die Betriebsaufspaltung.

Nach Auffassung des Finanzamtes war es dadurch zu einer Betriebsaufgabe der Besitzgesellschaft gekommen, die die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven zur Folge hatte.

Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg blieb ohne Erfolg.

⁶⁷ Nach Tetzlaff, in pwc, steuern+recht aktuell – Ausgabe 12 vom 23. August 2019

Entscheidung des BFH

BFH, Urteil vom 17. April 2019 (IV R 12/16), veröffentlicht am 16. August 2019.

Der BFH hat die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben.

Die Grundsätze über das Verpächterwahlrecht gelten nach Auffassung des BFH nicht nur bei Beendigung einer „echten Betriebsaufspaltung“, sondern auch dann, wenn eine „unechte Betriebsaufspaltung“ beendet wird (Anschluss an BFH-Urteil vom 17. April 2002 – X R 8/00).

Nach ständiger Rechtsprechung werden beide Arten der Betriebsaufspaltung steuerrechtlich gleich behandelt. Dies gilt auch für die Anwendung der Grundsätze zur Betriebsverpachtung und dem daraus folgenden Recht, den Betrieb ungeachtet der Einstellung der gewerblichen Tätigkeit fortzuführen und es zu einer Betriebsaufgabe nur bei ausdrücklicher Erklärung kommen zu lassen. Es wäre vor dem Gleichheitssatz nicht zu rechtfertigen, das sog. Verpächterwahlrecht bei Wegfall der Voraussetzungen der echten Betriebsaufspaltung zu gewähren und es dagegen nur deshalb zu versagen, weil die Voraussetzungen einer unechten Betriebsaufspaltung entfallen sind.

Wie der BFH weiter ausführt, scheidet die Annahme einer Betriebsverpachtung durch das Besitzunternehmen nach Beendigung einer unechten Betriebsaufspaltung, entgegen der Auffassung des Finanzamtes, auch nicht deshalb aus, weil das Besitzunternehmen keinen Betrieb unterhalten habe, den es verpachten könnte. Denn die Betriebsaufspaltung hat zur Folge, dass die Tätigkeit des Besitzunternehmens, die über das Betriebsunternehmen auf Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, ihrerseits als eigenständige gewerbliche Tätigkeit beurteilt wird.

Für die Einbringung des ganzen Mitunternehmeranteils nach § 24 Abs. 1 UmwStG reicht nach Ansicht des BFH aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Ausgangsgesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der Zielgesellschaft überführt werden; eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen ist nicht erforderlich.

3. Betriebsaufspaltung

Personelle Verflechtung bei von Geschäftsführung ausgeschlossenem Nur-Besitz-Gesellschafter und bei Möglichkeit zur Umgehung des § 181 BGB durch geschäftsführende Doppelgesellschafter⁶⁸

⁶⁸ Verlag Dr. Otto Schmidt – nach www.otto-schmidt.de/news

Die personelle Verflechtung als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn die personenidentischen Gesellschafter-Geschäftsführer der Besitz-GbR und der Betriebs-GmbH die laufenden Geschäfte der Besitz-GbR bestimmen können und der Nutzungsüberlassungsvertrag der Besitz-GbR mit der Betriebs-GmbH nicht gegen den Willen dieser Personengruppe geändert oder beendet werden kann. Das Doppelvertretungsverbot des § 181 BGB steht der Annahme einer Beherrschungsidentität von Gesellschafter-Geschäftsführern aus Besitz-GbR und Betriebs-GmbH nicht entgegen, wenn die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen die Umgehung dieses Verbots durch Übertragung der Vertretung auf eine andere Person ermöglichen.

BFH v. 28.05.2020 - IV R 4/17

Im Streitfall ging es um die Frage, ob durch die Vermietung einer Halle sowie von Büroräumen an eine GmbH zwischen der Vermieterin, einer GbR, und der GmbH als Mieterin eine Betriebsaufspaltung begründet wurde.

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Dieser ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG (originär) gewerblich tätig. Dann liegen bei der Besitzgesellschaft auch die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (§ 2 Abs. 1 Satz 2, § 6, § 7 GewStG) als Grundlage für die Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags und die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes (§ 10a GewStG) vor.

Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei dem vermieteten Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Bei einem Grundstück ist das der Fall, wenn es für die Betriebsführung der Betriebsgesellschaft von nicht nur geringer Bedeutung ist. Das ist stets anzunehmen, wenn das Grundstück der räumliche und funktionale Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ist. Diese Voraussetzung war im Streitfall durch die erfolgte Grundstücksüberlassung erfüllt.

Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Für die personelle Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunter-

nehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personen bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen stehen.

Zu den wesentlichen Fragen gehören insbesondere die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge, die nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden sollen, die das Besitzunternehmen beherrscht. Die Beteiligung von Gesellschaftern an Besitz- und Betriebsunternehmen ergibt noch keine personelle Verflechtung, wenn in der Besitzgesellschaft das Einstimmigkeitsprinzip gilt und nicht alle Gesellschafter der Besitzgesellschaft auch an der Betriebsgesellschaft beteiligt, mithin „Nur-Besitzgesellschaften“ vorhanden sind. Denn die in beiden Gesellschaften herrschende Person oder Personengruppe kann dann rechtlich ihren Willen in der Besitzgesellschaft nicht mehr durchsetzen. Das gilt jedenfalls dann, wenn das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung der vermieteten Wirtschaftsgüter, die sogenannten Geschäfte des täglichen Lebens, einschließt.

Eine personelle Verflechtung kann sich jedoch ergeben, wenn eine Person oder Personengruppe zwar nicht nach den Beteiligungsverhältnissen, aber nach ihren Befugnissen zur Geschäftsführung bei der Besitz- wie auch der Betriebsgesellschaft in Bezug auf die die sachliche Verflechtung begründenden Wirtschaftsgüter ihren Willen durchsetzen kann. Beherrschungsidentität liegt in diesem Zusammenhang vor, wenn einer Person oder Personengruppe die alleinige Geschäftsführungsbefugnis für die laufende Verwaltung einschließlich der Nutzungsüberlassung in dem Besitz- und Betriebsunternehmen übertragen ist. Die Beherrschungsidentität führt in derartigen Konstellationen dann zu einer personellen Verflechtung, wenn die hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen bestehenden Nutzungsüberlassungsverträge nicht gegen den Willen der Person oder Personengruppe aufgelöst werden können, die das Besitzunternehmen beherrscht, und diese Person oder Personengruppe zugleich alle Geschäfte der laufenden Verwaltung beherrscht.

Im Streitfall war das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung dem Grunde nach vorlagen. Denn die Mietverträge über das Bürogebäude mit Stellplätzen, eine Halle mit Sozialräumen sowie ein Außenlager konnten gegen den Willen einer Personengruppe nicht aufgehoben werden und diese Personengruppe beherrschte als Geschäftsführer der GbR und der GmbH auch die laufende Verwaltung der Nutzungsverhältnisse.

Nach § 181 BGB kann ein Vertreter, soweit ihm nicht ein Anderes gestattet ist, im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten ein Rechtsgeschäft nicht vornehmen, es sei denn, dass das Rechtsgeschäft ausschließlich in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht. Verstößt ein Rechtsgeschäft gegen das Verbot des § 181 BGB, so bewirkt dies nicht die Nichtigkeit, sondern eine schwebende Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts i.S. von § 177 BGB. Es wird wirksam, wenn der Vertretene es genehmigt.

Im Streitfall konnte die beherrschende Personengruppe das Doppelvertretungsverbot auf Seiten der GmbH jedoch dadurch beseitigen, dass ein anderer Vertreter ermächtigt wird, entsprechende Rechtsgeschäfte mit der Steuerpflichtigen zu schließen. Dies konnte nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH z.B. durch Bestellung eines Prokuristen geschehen.

Bei der für die GmbH bestehenden Gesamtvertretungsbefugnis aus zwei Geschäftsführern oder einem Geschäftsführer zusammen mit einem Prokuristen kann in entsprechender Anwendung der Regelungen in § 125 Abs. 2 Satz 2, § 150 Abs. 2 HGB, § 78 Abs. 4, § 269 Abs. 4 AktG auch dem bestellten Prokuristen eine Ermächtigung zum Abschluss von Verträgen erteilt werden. Die GmbH hatte damit jederzeit die Möglichkeit, durch Bestellung eines Prokuristen dafür zu sorgen, dass sie bei Geschäften mit der Steuerpflichtigen durch einen Prokuristen vertreten wird. Weiterhin hätte neben einem Prokuristen auch ein Mitglied der beherrschenden Personengruppe die GmbH vertreten können, so dass die beiden anderen Personen dieser Gruppe als Vertreter der Steuerpflichtigen hätten auftreten können. § 181 BGB hätte dem Abschluss eines solchen Geschäfts somit nicht entgegengestanden.

4. FG Münster: Betriebsübertragung gegen Vorbehaltsnießbrauch führt nicht zu Betriebsübertragung im Ganzen⁶⁹

FG Münster, Urteil vom 20.09.2019 - 11 K 4132/15 E,G

Die Übertragung eines Gewerbebetriebs unter Zurückbehaltung eines Vorbehaltsnießbrauchs führt für sich genommen nicht zu einer unentgeltlichen Betriebsübertragung im Ganzen. Dies hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 20.09.2019 (Az.: 11 K 4132/15 E,G) entschieden und einer Klage stattgegeben. Gegen die Entscheidung ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 35/19 die Revision anhängig.

Freizeitpark unter Vorbehalt eines Nießbrauchs übertragen

Die Mutter des Klägers übertrug einen von ihr geführten Freizeitpark zum 31.12.1995 an den Kläger, behielt sich aber einen lebenslänglichen Nießbrauch zurück. Ab dem 01.01.1996 führte sie dementsprechend den Betrieb fort. Steuerliche Folgerungen zogen die Vertragsparteien aus dieser Übertragung nicht. Zum 31.12.2002 verzichtete die Mutter auf ihr Nießbrauchsrecht. Der Kläger führte ab 2003 die Buchwerte fort. Im Betriebsvermögen der Mutter waren ursprünglich Forderungen gegen eine

⁶⁹ Nach Redaktion beckaktuell, Verlag C. H. Beck (15.01.2020)

GmbH enthalten, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Kläger ist. Diese hatte die Mutter im Jahr 1999 gewinnmindernd abgeschrieben.

Finanzamt forderte hinsichtlich abgeschriebener Forderungen Wertaufholungen

Nachdem die GmbH im Jahr 2004 wieder ein positives Kapital ausgewiesen hatte, gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass hinsichtlich der Forderungen in den Streitjahren 2004 bis 2008 Wertaufholungen vorzunehmen seien. Hiergegen wandte der Kläger ein, dass diese bereits durch seine Mutter zum 31.12.2002 hätte erfolgen müssen.

FG: Forderungen nie Betriebsvermögen des Klägers geworden

Die Klage hatte in vollem Umfang Erfolg. Eine Wertaufholung sei nicht vorzunehmen, da die Forderungen zu keinem Zeitpunkt Betriebsvermögen des Klägers geworden seien, so das FG. Zum 01.01.1996 hätten die Voraussetzungen für eine Betriebsübertragung im Ganzen nach der damals geltenden Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV nicht vorgelegen. Vielmehr seien die Einzelwirtschaftsgüter und damit auch die Forderungen unentgeltlich in das Privatvermögen des Klägers überführt worden.

Gewerbebetrieb zwar auf Kläger übertragen

Die Mutter habe zwar zu diesem Zeitpunkt ihren Gewerbebetrieb auf den Kläger übertragen, denn allein durch die Zurückbehaltung eines Vorbehaltsnießbrauchs sei sie nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Betriebs geblieben. Hierzu hätte es Vereinbarungen dahingehend bedurft, dass sie die wesentlichen Betriebsgrundlagen, die vorliegend insbesondere aus Grundstücken bestanden, auf eigene Rechnung hätte veräußern oder belasten dürfen.

Buchwertfortführung aber wegen Betriebsfortführung durch Mutter nicht möglich

Da die Mutter allerdings den Gewerbebetrieb fortgeführt habe, habe die Möglichkeit einer Buchwertfortführung nicht bestanden. Voraussetzung hierfür sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass der bisherige Betriebsinhaber seine gewerbliche Tätigkeit aufgebe. Soweit für die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben etwas anderes gelte, sei dies auf Gewerbebetriebe wegen der reichsspezifischen Besonderheiten für die Landwirtschaft nicht übertragbar.

Forderungen bei Kläger weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen

Zum 01.01.2003 seien die Forderungen nicht in das Betriebsvermögen des Klägers übergegangen. Sie seien bei ihm kein notwendiges Betriebsvermögen, da sie nicht geeignet gewesen seien, die betriebliche Betätigung unmittelbar und entscheidend zu fördern. Trotz Ausweises in der Eröffnungsbilanz seien sie auch nicht dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen, da dieser Ausweis lediglich auf der rechtsirrigen Annahme des Klägers beruht habe, dass die Voraussetzungen einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG vorgelegen hätten.

Keine Übertragung der Forderungen durch Verzicht auf Nießbrauchsrecht

Soweit die Forderungen ab 1996 entstanden waren, seien sie auch ab 2003 noch der Mutter zuzurechnen gewesen. Denn der Verzicht auf das Nießbrauchsrecht stelle lediglich einen Vorgang auf der privaten Vermögensebene dar und begründe keinen Übertragungsvorgang hinsichtlich dieser Forderungen.

5. Hier droht der Entzug der Gemeinnützigkeit: Zu hohe Gehälter für Führungskräfte⁷⁰

BFH 12.03.2020, V R 5/17

Gewährt eine gemeinnützige Körperschaft ihrem Geschäftsführer unverhältnismäßig hohe Tätigkeitsvergütungen, liegen sog. Mittelfehlverwendungen vor. Derartige Fehlverwendungen können zum Entzug der Gemeinnützigkeit führen.

Hintergrund

Ob im Einzelfall unverhältnismäßig hohe Vergütungen anzunehmen sind, ist durch einen Fremdvergleich zu ermitteln.

Als Ausgangspunkt hierfür können allgemeine Gehaltsstrukturuntersuchungen für Wirtschaftsunternehmen herangezogen werden, ohne dass dabei ein „Abschlag“ für Geschäftsführer von gemeinnützigen Organisationen vorzunehmen ist.

Da sich der Bereich des Angemessenen auf eine Bandbreite erstreckt, sind nur diejenigen Bezüge als unangemessen zu bewerten, die

- den oberen Rand dieser Bandbreite

⁷⁰ Nach AStW 10/2020, 753

- um mehr als 20 % übersteigen.

Liegt ein unangemessen hohes Geschäftsführergehalt vor, ist unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips ein Entzug der Gemeinnützigkeit allerdings erst dann gerechtfertigt, wenn es sich nicht lediglich um einen geringfügigen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot handelt (Bagatellvorbehalt).

Sachverhalt

In einer aktuellen Entscheidung des BFH hatte das FA einer gemeinnützigen GmbH, die sich in der psychiatrischen Arbeit engagiert, wegen unangemessen hoher Geschäftsführerbezüge die Gemeinnützigkeit für die Jahre 2005 – 2010 versagt. Das FG hatte die dagegen erhobene Klage abgewiesen.

Entscheidung

Der BFH bestätigte diese Entscheidung im Wesentlichen. Die Revision der GmbH war allein in Bezug auf zwei Streitjahre erfolgreich. Grund dafür waren materiell-rechtliche Fehler der Vorinstanz:

- ◇ Für das eine Streitjahr hatte das FG nicht berücksichtigt, dass die Angemessenheitsgrenze lediglich geringfügig (um ca. 3.000 EUR) überschritten war.
- ◇ Für das andere Streitjahr hatte das FG es unterlassen, bei der Angemessenheitsprüfung einen Sicherheitszuschlag anzusetzen.

Praxishinweis:

Die Entscheidung ist von weitreichender Bedeutung für die Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften:

- Das Urteil zeigt die Grundsätze für die Ermittlung von noch zulässigen Geschäftsführerbezügen auf.
- Diese Grundsätze können auch auf andere Geschäftsbeziehungen mit gemeinnützigen Körperschaften (z. B. Miet-, Pacht-, Darlehensverträge) angewendet werden.

6. EStG: Zuflusszeitpunkt von Tantiemen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses⁷¹

Der BFH geht nach ständiger Rechtsprechung davon aus, dass bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ein Zufluss von Einnahmen auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits früher vorliegen kann. Danach fließt dem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen „seine“ Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu. Von dieser Zuflussfiktion werden allerdings nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben. Daher wird ein Anspruch auf eine Tantieme erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses fällig, es sei denn, die Vertragsparteien haben zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart.

Vor diesem Hintergrund ging der VI. Senat des BFH nicht von einer Vorverlegung des Zuflusses der Tantieme auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre, aus, denn die verspätete Feststellung des Jahresabschlusses nach § 42a Abs. 2 GmbHG führe auch im Falle eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht per se zu einer Vorverlegung des Zuflusses einer Tantieme, wenn wie im Streitfall eine wirksame Fälligkeitsvereinbarung getroffen wurde.

BFH, Urteil vom 28.04.2020, VI R 45 /17, DStR 2020, 1902

7. Exkurs: GmbH-Geschäftsführer und Gewerbeuntersagung⁷²

I. Einleitung

Die hier kommentierte Entscheidung des VG Bremen betrifft einen Rechtsbereich, der in der Praxis häufig unbeachtet bleibt: das Wechselspiel zwischen der an einen Geschäftsführer einer GmbH adressierten Gewerbeuntersagung nach § 35 Abs. 7a GewO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO im Falle seiner Unzuverlässigkeit und § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GmbHG. § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 GmbHG schließt die Bestellung von Personen zum Geschäftsführer einer GmbH aus, die aufgrund eines Gerichtsurteils oder einer vollziehbaren Entscheidung einer Verwaltungsbehörde einem Berufs-

⁷¹ DStR 35/2020, S. VI

⁷² Nach Haase, GmbHR 15/2020, 848

oder Gewerbeverbot unterliegen. Voraussetzung ist dabei stets, dass der Gegenstand des Tätigkeitsverbots ganz oder teilweise mit dem Gegenstand der GmbH übereinstimmt, wobei es genügt, dass das Tätigkeitsverbot einen nebensächlichen Teil des Unternehmensgegenstandes betrifft⁷³.

II. Gewerbeuntersagung nach § 35 Abs. 7a GewO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO

Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO ist die Ausübung eines Gewerbes ganz oder teilweise zu untersagen, wenn Tatsachen vorliegen, welche die Unzuverlässigkeit des Gewerbetreibenden oder einer mit der Leitung des Gewerbebetriebs beauftragten Person in Bezug auf dieses Gewerbe dartun, sofern die Untersagung zum Schutz der Allgemeinheit oder der im Betrieb Beschäftigten erforderlich ist.

Ist die gewerbetreibende Person eine juristische, so ist diese selbst Gewerbetreibende, nicht aber deren gesetzliche Vertretungsorgane. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn die juristische Person als Strohmann dieser Vertretungsorgane zu bewerten ist⁷⁴. Bei der Beurteilung der Unzuverlässigkeit einer juristischen Person ist auf das Verhalten ihres gesetzlichen Vertretungsorgans abzustellen, bei einer gewerbetreibenden GmbH also auf deren Geschäftsführer. Ist das gesetzliche Vertretungsorgan unzuverlässig, so wird dies dem Gewerbetreibenden zugerechnet⁷⁵.

Gemäß § 35 Abs. 7a GewO kann eine Gewerbeuntersagung jedoch unter anderem auch gegen Vertretungsberechtigte eines Gewerbetreibenden ausgesprochen werden. Während der Untersagungsadressat von § 35 Abs. 1 GewO die gewerbetreibende (juristische) Person ist, ist der Untersagungsadressat nach § 35 Abs. 7a GewO der unzuverlässige Vertretungsberechtigte eines Gewerbetreibenden, also z.B. der Geschäftsführer einer GmbH. Ziel des § 35 Abs. 7a GewO ist es, zu verhindern, dass nach der Untersagung des Gewerbebetriebs einer GmbH deren unzuverlässiger Geschäftsführer die Tätigkeit nunmehr selbst als Gewerbetreibender fortführt. Die Untersagungsverfügung nach § 35 Abs. 7a Satz 1 GewO ist daher nicht auf die Untersagung der konkret ausgeübten Tätigkeit gerichtet, sondern auf die Untersagung einer künftigen selbständigen Gewerbeausübung im Bereich der bisherigen unselbständigen Tätigkeit (VG Bremen vom 05.05.2020 – 5 K 840/18, GmbHR 2020, 843 Rz. 21, m.w.N.⁷⁶). Die Verweisung in § 35 Abs. 7a Satz 3 GewO auf § 35 Abs. 1 GewO führt auch zur Anwendung von § 35 Abs. 1 Satz 2 GewO, sodass dem

⁷³ Oetker in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2019, § 6 GmbHG Rz. 22; W. Goette in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 6 GmbHG Rz. 27 f.

⁷⁴ Ennuschat in Tettinger/Wank/Ennuschat, 8. Aufl. 2011, § 35 GewO Rz. 94; Brünig in BeckOK/GewO, 50. Edition, Stand: 01.03.2020, § 35 GewO Rz. 27

⁷⁵ Ennuschat in Tettinger/Wank/Ennuschat, 8. Aufl. 2011, § 35 GewO Rz. 88, 95, 98; Brünig in BeckOK/GewO, 50. Edition, Stand: 1.3.2020, § 35 GewO Rz. 27

⁷⁶ Ennuschat in Tettinger/Wank/Ennuschat, 8. Aufl. 2011, § 35 GewO Rz. 246

Vertretungsberechtigten neben der Ausübung des Gewerbes auch die (weitere) Tätigkeit als Vertretungsberechtigter eines Gewerbetreibenden sowie die Ausübung einzelner anderer oder aller Gewerbe untersagt werden kann (VG Bremen vom 05.05.2020 – 5 K 840/18, GmbHR 2020, 843 Rz. 21, m.w.N.).

Die Einleitung eines Untersagungsverfahrens nach § 35 Abs. 7a GewO gegen den Vertretungsberechtigten setzt voraus, dass im Sinne einer eingeschränkten Akzessorietät gegen den Gewerbetreibenden selbst ein Untersagungsverfahren nach § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO eingeleitet wurde⁷⁷.

III. VG Bremen vom 05.03.2020 – 5 K 840/18

Dem VG Bremen ist in seiner hier kommentierten Entscheidung voll und ganz zuzustimmen. Die Gewerbeuntersagung gegenüber dem Geschäftsführer ergibt sich aus §§ 35 Abs. 7a GewO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO.

Der GmbH wurde die selbständige Ausübung ihres Gewerbes sowie aller anderen Gewerbe, die dem Anwendungsbereich des § 35 GewO unterliegen, untersagt. Damit war der Weg frei, auch dem klagenden Geschäftsführer die selbständige Ausübung des Gewerbes der GmbH sowie aller anderen Gewerbe, die dem Anwendungsbereich des § 35 GewO unterfallen, zu untersagen.

Das VG Bremen zieht zu Recht zur Begründung der Unzuverlässigkeit des Geschäftsführers Verfehlungen heran, die dieser zuvor gegenüber einer dritten GmbH begangen hat. Der Maßstab für die Unzuverlässigkeit eines Geschäftsführers als Vertretungsberechtigter i.S.d. § 35 Abs. 7a GewO ist kein anderer als der nach § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO für die gewerbetreibende GmbH, wie der Verweis in § 35 Abs. 7a Satz 3 GewO auf § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO belegt. Deshalb müssen die eine Untersagung wegen Unzuverlässigkeit tragenden Tatsachen auf Pflichtverletzungen des Vertretungsberechtigten zurückgehen, die aber weder im Rahmen des konkreten Gewerbebetriebs eingetreten sein noch aus der Zeit stammen müssen, in der er bereits gesetzlicher Vertreter der GmbH gewesen ist⁷⁸.

Zutreffend stützt sich das VG Bremen hinsichtlich der Unzuverlässigkeit des Geschäftsführers auf die Umsatzsteuerrückstände der dritten GmbH, die der Geschäftsführer zu verantworten hat, da er für die Erfüllung steuerlicher Pflichten der GmbH Sorge zu tragen hat⁷⁹. Dass aber Steuerschulden die Unzuverlässigkeit i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO begründen können, da sie zum einen Ausdruck der

⁷⁷ VG Bremen vom 05.05.2020 – 5 K 840/18, GmbHR 2020, 843 Rz. 22, m.w.N.; *Brüning* in BeckOK/GewO, 50. Edition, Stand: 01.03.2020, § 35 GewO Rz. 52; differenzierend *Ennuschat* in Tettinger/Wank/Ennuschat, 8. Aufl. 2011, § 35 GewO Rz. 232 ff.

⁷⁸ VG Bremen vom 05.03.2020 – 5 K 840/18, GmbHR 2020, 843 Rz. 24; *Brüning* in BeckOK/GewO, 50. Edition, Stand: 01.03.2020, § 35 GewO Rz. 27 a

⁷⁹ VG Bremen vom 05.03.2020 – 5 K 840/18, GmbHR 2020, 843 Rz. 28 f., m.w.N.

wirtschaftlichen Leistungsunfähigkeit sind und zum andern auch das Vermögen der öffentlichen Hand dem Schutz des § 35 GewO unterfällt, ist anerkannt, sofern sie sowohl in ihrer absoluten Höhe als auch im Verhältnis zur Gesamtbelastung des Gewerbetreibenden von Gewicht sind⁸⁰. Das VG Bremen geht zutreffend davon aus, dass Umsatzsteuerrückstände i.H.v. fast € 170.000 nach ihrer absoluten Höhe erheblich sind, wie auch im konkreten Fall der in die Insolvenz geratenen seinerzeitigen GmbH. Dass die festgesetzten Steuern auf Schätzungen beruhen ist unmaßgeblich. Gewerbeaufsichtsbehörden und Verwaltungsgerichte sind nicht verpflichtet, die Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung zu prüfen⁸¹.

Zudem stützt sich das VG Bremen ebenfalls zu Recht auf vom Geschäftsführer nicht abgeführten Sozialversicherungsbeiträge i.H.v. € 5.426,56. Auch eine solche Nichtabführung kann die Unzuverlässigkeit i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO belegen, sofern eine gewisse Intensität dieser Pflichtverletzung gegeben ist. Als Orientierungswert könne man hierbei von nicht abgeführten Sozialversicherungsbeiträgen i.H.v. € 2.500 ausgehen⁸².

Als weiteren Beleg für eine Unzuverlässigkeit des Geschäftsführers zieht das VG Bremen zu Recht dessen Eintrag in das Schuldnerregister im Zeitpunkt der Gewerbeuntersagung (VG Bremen vom 05.03.2020 – 5 K 840/18, GmbHR 2020, 843 Rz. 32) sowie den Strafbefehl wegen Insolvenzverschleppung bzgl. der dritten GmbH heran (VG Bremen vom 05.03.2020 – 5 K 840/18, GmbHR 2020, 843 Rz. 33 f.), wobei in der Vergangenheit bereits über das Vermögen mehrerer GmbHs, für die der Kläger als Geschäftsführer tätig gewesen war, Insolvenzverfahren eröffnet worden waren. Dass eine Insolvenzverschleppung die Unzuverlässigkeit i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO begründet, liegt auf der Hand⁸³.

IV. Ergebnis

Die lesenswerte Entscheidung des VG Bremen ist aus zweierlei Gründen unbedingt dem Studium zu empfehlen:

Zum einen fokussiert sie das Wechselspiel zwischen § 35 Abs. 7a GewO und § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 GewO. Zum anderen zeigt die Entscheidung des VG Bremen auf, dass § 6 Abs. 2 GmbHG einen Katalog von Gründen enthält, bei deren Vorliegen eine Person nicht Geschäftsführer einer GmbH sein kann. Daneben kann jedoch die Verwaltung noch weitere Ausschlussgründe schaffen, die nicht in § 6 Abs. 2 GmbHG

⁸⁰ *Ennuschat* in Tettinger/Wank/Ennuschat, 8. Aufl. 2011, § 35 GewO Rz. 51, 54; *Marcks* in Landmann/Rohmer, 83. Lfg., Dezember 2019, § 35 GewO Rz. 49; *Brüning* in BeckOK/GewO; 50. Edition, Stand: 01.03.2020, § 35 GewO Rz. 23 b

⁸¹ *Brüning* in BeckOK/GewO, 50. Edition, Stand: 01.03.2020, § 35 GewO Rz. 23 b.

⁸² *Ennuschat* in Tettinger/Wank/Ennuschat, 8. Aufl. 2011, § 35 GewO Rz. 59 ff.

⁸³ *Ennuschat* in Tettinger/Wank/Ennuschat, 8. Aufl. 2011, § 35 GewO Rz. 28

genannt werden, aber eine Unzuverlässigkeit nach § 35 Abs. 7a GewO i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 GewO begründen können⁸⁴.

8. FG München: Lohnsteuerhaftung der Geschäftsführerin einer insolventen GmbH - pauschale Nachversteuerung von Sachbezügen⁸⁵

FG München Urteil vom 29.05.2020 - 8 K 2529/19, BeckRS 2020, 18852; Revision eingelegt, Az: VII R 32/20

1. Die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer (und der weiteren Lohnabzugsbeträge) zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten stellt regelmäßig eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der Geschäftsführerplichten dar.
2. Sind die streitgegenständlichen Lohnsteuerabzugsbeträge zur Insolvenztabelle festgestellt, kommen weitere Ermittlungen – auch des Gerichts – zur Höhe des Steuerausfalls und damit zur möglichen Höhe der Haftungssumme im Hinblick auf die Tatbestandswirkung des Tabelleneintrags nach § 178 Abs. 3 InsO nicht in Betracht.
3. Weder der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH noch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt entbinden den Geschäftsführer von der Verpflichtung zur Abführung der Lohnsteuer bzw. der weiteren Lohnabzugsbeträge in zutreffender Höhe.
4. Der Grundsatz der anteiligen Tilgung findet bei der Lohnsteuerhaftung keine Anwendung. Das gilt auch, soweit die Steuerschuld darauf beruht, dass im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung bislang un versteuert gebliebene Sachbezüge festgestellt und durch Nachforderungsbescheid pauschal nachversteuert wurden.

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.) war alleinige Geschäftsführerin einer GmbH. Aufgrund einer Lohnsteueraußenprüfung bei der GmbH wurde festgestellt, dass für die private Nutzung eines Firmen-Pkw durch die Kl. eine Lohnsteueranmeldung und -zahlung nicht erfolgt ist. Außerdem hatte der Prüfer erstattete Verpflegungsmehraufwendungen an Arbeitnehmer teilweise steuerpflichtig festgestellt. Die vom Prüfer festgestellten geldwerten Vorteile wurden vom FA im Einvernehmen mit der GmbH nach § 40 Abs. 2 S. 2 EStG pauschal nachversteuert und mit Bescheid vom 09.02.2012 nachgefordert. Weiter

⁸⁴ NJW-Spezial 2020, 305

⁸⁵ Nach Tölle,, DStRK 22/2020

wurden für die Monate 12/2017 und 01/ 2018 Lohnabzugsbeträge zwar angemeldet, jedoch von der GmbH nicht mehr voll gezahlt. Im Dezember 2017 war für die GmbH ein Insolvenzantrag gestellt worden. Da die Steuermaßnahmen bei der GmbH nicht begetrieben werden konnten, nahm das FA die Kl. als Geschäftsführerin der GmbH in Haftung. Hiergegen legte die Kl. Einspruch mit der Begründung ein, sie habe nicht schuldhaft gehandelt, da sie auf die ordnungsgemäße Bearbeitung durch eine Steuerkanzlei vertraut habe. Zudem sei ein Teil der Steuerforderungen erst fällig geworden, als bereits Insolvenzantrag gestellt worden sei. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück.

Entscheidung

Das FG hielt die Klage nur teilweise für begründet. Grundsätzlich sei die Haftungsanspruchnahme der Kl. als Geschäftsführerin der GmbH rechtmäßig gewesen. Nach § 191 Abs. 1 AO könne durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer für eine Steuer haftet. Nach den § 69 S. 1 iVm § 34 Abs. 1 AO sei dies bei der Kl. als Geschäftsführerin der Fall, soweit sie vorsätzlich oder grob fahrlässig eine Pflichtverletzung begangen habe. Eine solche liege bei Nichtabführung der einzubehaltenden und anzumeldenden Lohnsteuer vor. Die Kl. könne sich nicht damit exkulpieren, dass sie ein Steuerbüro mit der Lohnbuchhaltung beauftragt habe. Auch Zahlungsschwierigkeiten schlossen eine Pflichtverletzung der Kl. nicht aus, auch nicht, wenn bereits ein Insolvenzantrag gestellt worden war.

Allerdings könne die Haftung des § 69 S. 1 AO nicht weiter reichen, als dem Fiskus durch die Pflichtverletzung der Geschäftsführerin ein Schaden entstanden sei. Das sei nur insoweit der Fall als Lohnsteuerabzugsbeträge zur Insolvenztabelle festgestellt seien, da diese Beträge nach § 178 Abs. 3 InsO bindend seien.

Bei der nachträglichen Pauschalierung der Lohnsteuer im Rahmen der Außenprüfung habe es sich lediglich um eine besondere Form der Berechnung gehandelt, so dass auf die Ausübung des Wahlrechtes nach § 40 EStG durch den Arbeitgeber nicht mehr angekommen sei. Die Stellung des Insolvenzantrages bzw. die Zahlungsunfähigkeit der GmbH hätten keinen Einfluss auf die Haftung der Kl. gehabt. Der Grundsatz der anteiligen Tilgung finde bei der Lohnsteuerhaftung keine Anwendung, da einbehaltene Lohnsteuer als treuhänderisch verwaltete Fremdgelder stets vorrangig abzuführen sei. Allerdings sei eine Haftung für über die zur Insolvenztabelle festgestellten Beträge hinaus nicht gegeben.

Praxishinweis:

Das FG stellt im Besprechungsurteil klar, dass die Nichtabführung von Lohnsteuer regelmäßig eine zumindest grob fahrlässige Pflichtverletzung eines Geschäftsführers darstellt und der Grundsatz der anteiligen Tilgung bei der Lohnsteuererstattung nicht

gilt. Auch die Stellung des Insolvenzantrages beeinflusst die Haftung nicht. Hinsichtlich des Haftungsumfangs ging das FA von einer Bindung der zur Insolvenztabelle widerspruchsfrei festgestellten Beträge aus. Ob der Tabelleneintrag in allen Fällen tatsächlich für Finanzverwaltung und FG bindend ist, mag durchaus Zweifeln begegnen, auch, wenn dies im Streitfall für die Kl. von Vorteil war.

9. BFH: Anwendung des Abgeltungssteuersatzes bei Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahe stehende Person⁸⁶

BFH-Urteil vom 16.06.2020 VIII R 5/17

Literatur: Meinert/ Heeke, NWB 01/2021, 30

Sachverhalt

Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin einer GmbH, ihr Ehemann, der Kläger, war alleiniger Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Zwischen dem Kläger und der GmbH wurden verschiedene Darlehensverträge abgeschlossen. Der Kläger erzielte aus den Darlehen Zinserträge, die nach seiner Auffassung der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1 EStG unterlägen. Finanzamt und FG berücksichtigten die Zinseinkünfte des Klägers hingegen als gemäß § 32a EStG tariflich zu besteuern Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Entscheidung

Der BFH gelangt zu dem Ergebnis, dass die als Kapitalerträge erklärten Darlehenszinsen des Klägers der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen.

Gesetzliche Grundlage

Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b S. 1 EStG gilt der gesonderte Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG nicht, wenn die Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist. Nach Satz 2 des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b S. 2 EStG ist die Anwendung des gesonderten Steuertarifs des § 32d Abs. 1 EStG auch dann ausgeschlossen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahe stehende Person ist.

⁸⁶ Nach www.deloitte-tax-news.de/steuern

Voraussetzungen des Ausschlusstatbestands des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b S. 2 EStG nicht erfüllt

Ein Ausschluss der vom Kläger erzielten Zinseinkünfte aus dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG kann im Streitfall nach Auffassung des BFH nicht auf § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b S. 2 EStG gestützt werden.

Kein Vorliegen eines Näheverhältnisses

Nach der BFH-Rechtsprechung genügt ein aus der Ehegatteneigenschaft abgeleitetes persönliches Interesse allein nicht, um ein Näheverhältnis zwischen dem Darlehensgeber und dem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft zu begründen. Erforderlich ist, dass zwischen dem Darlehensgeber als nahe stehender Person und dem Anteilseigner ein Beherrschungsverhältnis besteht, welches derart beschaffen sein muss, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses für den Abschluss des Darlehens mit der GmbH im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2014, VIII R 31/11). Das Abhängigkeitsverhältnis kann dabei wirtschaftlicher oder persönlicher Natur sein (vgl. BFH-Urteil vom 28.01.2015, VIII R 8/14 sowie BMF-Schreiben vom 18.01.2016, Rz. 136). Unter Anwendung dieses Maßstabs bestand nach Ansicht des BFH zwischen dem Kläger als Darlehensgeber und der Klägerin als Anteilseignerin der GmbH kein solches Abhängigkeitsverhältnis.

Schließlich kann ein Näheverhältnis auch bestehen, wenn die Vertragsparteien (hier: der Kläger und die GmbH) ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen haben (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2014, VIII R 31/11). Im Streitfall sei jedoch ein eigenes wirtschaftliches Interesse der GmbH als Darlehensschuldnerin an der Einkünfterzielung des Klägers als Darlehensgeber oder umgekehrt nicht zu erkennen. Zudem seien weder der Kläger als Darlehensgeber noch die Klägerin als Anteilseignerin der GmbH noch die GmbH selbst bei Eingehen der Darlehensbeziehungen in ihrer Finanzierungsfreiheit beschränkt gewesen.

Kein Rückgriff auf den Ausschlusstatbestand des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG

Ein Ausschluss der Kapitalerträge des Klägers aus dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG kann auch nicht auf § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG gestützt werden, so der BFH.

Der Tatbestand des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG ist ein speziell für Vergütungen, die u.a. von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner oder an eine diesem nahe stehende Person gezahlt werden, geschaffener Ausschlusstatbestand. Er ist nach Auffassung des BFH abschließend. Sind die Voraussetzungen der Regelung nicht erfüllt, komme ein Rückgriff auf den Ausschlusstatbestand gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG weder für Vergütungen aus einem Darlehen des Anteilseigners

noch einer nahe stehenden Person an die Kapitalgesellschaft in Betracht, da der Darlehensschuldner hier eine natürliche Person sein muss (vgl. auch BMF-Schreiben vom 18.01.2016, Rz. 134, 135). Dies gelte nicht nur, wenn die in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG normierte Beteiligungsschwelle des Anteilseigners von 10 % nicht erreicht wird, sondern auch dann, wenn die Voraussetzungen für ein wirtschaftliches oder persönliches Näheverhältnis des Darlehensgebers zum Anteilseigner oder umgekehrt gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht gegeben sind.

Fundstelle:

BFH, Urteil vom 16.06.2020, VIII R 5/17, lt. Mitteilung des BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen.

10. Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter gegen Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos⁸⁷

Wird ein Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich der gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos bejaht, ist jedenfalls nicht ernstlich zweifelhaft, dass die Gesellschafter den sich aus § 166 AO ergebenden Beschränkungen unterworfen sind.

Hintergrund: Anfechtung des Bescheids zur Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos durch Gesellschafter

Die B (Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts) hat die einem Komplementär entsprechende Funktion in der A (Limited Partnership schottischen Rechts, vergleichbar einer KG).

Die B war zivilrechtlich zu 100% an der C-GmbH beteiligt. 99% der Anteile hielt sie treuhänderisch für A, die restlichen für eine GbR. Um der C den Erwerb einer Beteiligung zu ermöglichen, zahlte die B xxx Mio. EUR in die Kapitalrücklage der C ein. Die Bilanz zum 31.12.2015 weist eine entsprechende Position aus.

In ihrer Feststellungserklärung gemäß § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG gab die C den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2015 unzutreffend mit 0 EUR an. Das FA folgte der Erklärung und stellte den Bestand zum 31.12.2015 im Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG mit 0 EUR fest. Der Antrag der C, den Feststellungsbescheid wegen offenkundiger Unrichtigkeit nach § 129 AO zu ändern, wurde vom FA abgelehnt.

⁸⁷ Nach Dürr, in www.haufe.de/steuern

Die A (Antragstellerin) sowie die an ihr vergleichbar mit deutschen Kommanditisten beteiligten Gesellschafter (Antragsteller) erhoben Einspruch gegen den Feststellungsbescheid und beantragten die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das FA lehnte dies ab.

Den sodann beim FG gestellten AdV-Antrag wies das FG mit der Begründung als unzulässig zurück, die Antragsteller seien mangels Beschwer nicht befugt, den Feststellungsbescheid anzufechten.

Dagegen wenden sich die Antragsteller mit ihrer vom FG gemäß § 128 Abs. 3 Satz 1 FGO zugelassenen Beschwerde. Sie verweisen darauf, aus dem Feststellungsbescheid ergebe sich für sie eine **Beschwer**, da die erbrachte Einlage nicht berücksichtigt worden sei und sich bei ihnen wegen der materiell-rechtlichen Bindungswirkung des Feststellungsbescheids gemäß § 27 Abs. 2 KStG für die Festsetzung der Steuer auf der Ebene der Anteilseigner unmittelbar auswirke. Die hiermit verbundene **Drittanfechtungsbefugnis** sei daher anzuerkennen.

Entscheidung: Einschränkung der Anfechtung nach § 166 AO

Der BFH wies die Beschwerde als unbegründet zurück. Der BFH lässt bei der gebotenen summarischen Prüfung dahinstehen, ob die Antragsteller antragsbefugt sind. Selbst wenn diese Befugnis zu ihren Gunsten unterstellt würde, müssten sie den **Feststellungsbescheid** nach § 166 AO **gegen sich gelten lassen**.

Die Drittanfechtungsbefugnis der Gesellschafter ist umstritten

Der Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 KStG richtet sich ausschließlich gegen die Kapitalgesellschaft. Obgleich dem steuerlichen Einlagekonto für die eigene Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaft keine unmittelbare Bedeutung zukommt, anerkennt der BFH deren Befugnis, gegen den Feststellungsbescheid vorzugehen (z.B. BFH, Urteil v. 30.01.2013, I R 35/11, BStBl II 2013, 560). Dieser Bescheid entfaltet über § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG **materiell-rechtliche Bindungswirkung** auch für die Anteilseigner. Ein Gesellschafter kann sich deshalb nicht darauf berufen, das steuerliche Einlagekonto sei im Bescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos unzutreffend ausgewiesen (BFH, Urteil vom 19.05.2010, I R 51/09, BFHE 230, 128, BStBl II 2010, 937). Ob wegen der bestehenden materiell-rechtlichen Bindungswirkung auch die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft neben dieser gegen den Feststellungsbescheid als **Drittanfechtungsberechtigte** klagen können, ist vom BFH noch nicht entschieden und wird in der Rechtsprechung der FG und im Schrifttum uneinheitlich beurteilt.

Auch bei Bejahung des Drittanfechtungsrechts unterläge dieses der Anfechtungsbeschränkung nach § 166 AO

Der BFH hat insoweit zwar erhebliche Zweifel. Aber selbst wenn man das Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter bejahen würde, wäre dieses jedenfalls den sich aus § 166 AO ergebenden **Beschränkungen** unterworfen.

Nach dieser Vorschrift hat die Unanfechtbarkeit gegenüber dem Steuerpflichtigen auch derjenige gegen sich gelten zu lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid ... kraft eigenen Rechts anzufechten. Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Der gegenüber der C ergangene Feststellungsbescheid ist unanfechtbar geworden. Die weitere Voraussetzung des § 166 AO (Berechtigung zur Anfechtung kraft eigenen Rechts) wäre ebenfalls erfüllt, wenn man den Antragstellern – was vom BFH ausdrücklich offen gelassen wird – die Drittanfechtungsbefugnis zuspricht.

Die Rechtsfolge des § 166 AO besteht darin, dass der Dritte, der von dem ihm zustehenden Anfechtungsrecht bis zum Eintritt der Bestandskraft nicht Gebrauch macht, die **Rechtswidrigkeit** des Bescheids - im Streitfall die unzutreffende Höhe des Bestands des steuerlichen Einlagekontos - wegen der sich auf ihn erstreckenden Bestandskraft **nicht mehr geltend machen kann**.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken

§ 166 AO ist mit der Rechtsweggarantie (Art. 19 Abs. 4 GG) vereinbar. § 27 Abs. 2 Satz 2 KStG dient der Ordnung der steuerlichen Verhältnisse in einer **Vielzahl** von Betroffenen. Hier dient die Bestandskrafterstreckung auf etwaige Drittanfechtungsberechtigte nach § 166 AO sowohl der **Rechtssicherheit** als auch der **Rechtsanwendungsgleichheit**. Außerdem stehe sich Kapitalgesellschaft und Gesellschafter nicht beziehungslos gegenüber. Die Gesellschafter können ihre Rechte (z.B. Informationsrechte) einsetzen und die Kapitalgesellschaft zur Einlegung von Einsprüchen gegen (vermeintlich) rechtswidrige Feststellungsbescheide veranlassen.

Hinweis: Tendenz zur Ablehnung der Drittanfechtungsberechtigung

Die Begründung des Beschlusses geht dahin, dass selbst wenn man die Drittanfechtungsberechtigung anerkennen würde, die Antragsteller nicht durchdringen könnten, weil sie wegen der sich auf sie erstreckenden Bestandskraft des Feststellungsbescheids diesen nicht anfechten könnten. Soweit der BFH „**erhebliche Zweifel**“ hinsichtlich eines Drittanfechtungsrechts der Gesellschafter äußert, lässt dies erkennen, dass innerhalb des BFH eine starke Neigung dahin besteht, die Drittanfechtungsberechtigung grundsätzlich abzulehnen.

BFH, Beschluss v. 10.12.2019, I B 35/19, veröffentlicht am 04.06.2020

11. BFH: Zuordnung eines Kapitalgesellschaftsanteils zum notwendigen Betriebsvermögen⁸⁸

BFH-Urteil vom 12.06.2019, X R 38/17

Sachverhalt

Ein Einzelunternehmer war Alleingesellschafter der B-GmbH, welche wiederum 100 % der Anteile an der A-GmbH und der C-GmbH hielt. Die B-GmbH übernahm gegen Entgelt bestimmte Verwaltungsaufgaben für das Einzelunternehmen. Mit der C-GmbH, die die Hauptauftraggeberin des Einzelunternehmers war, schloss dieser einen Agenturvertrag. In seiner Einkommensteuererklärung wies der Einzelunternehmer die Beteiligung an der B-GmbH als Privatvermögen aus und ordnete die erhaltene Gewinnausschüttung den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehöre und die Gewinnausschüttung dementsprechend im Betriebsvermögen zu vereinnahmen sei. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt.

Entscheidung

Entgegen der Ansicht des FG kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen gehört und die bezogene Dividende daher den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen ist.

Bisherige Rechtsprechungsgrundsätze für die Zuordnung von Kapitalgesellschaftsanteilen zum notwendigen Betriebsvermögen

Nach der Rechtsprechung des BFH gehört bei einem Einzelunternehmer eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteil vom 12.06.2013, X R 2/10). Dabei ist entscheidend für den Gesichtspunkt der Absatzförderung der Anteil der Beteiligungsgesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens, nicht aber an dessen Gewinn (vgl. BFH-Beschluss vom 25.11.2008, X B 268/07). Soweit behauptet wird, das BFH-Urteil vom 31.01.1985 (IV R 130/82) enthalte den Rechtssatz, die Annahme notwendigen Betriebsvermögens setze auch subjektiv die Bestimmung des Steuerpflich-

⁸⁸ Nach www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer

tigen voraus, dass das Wirtschaftsgut die betrieblichen Interessen fördern müsse, trifft dies nach Auffassung des BFH nicht zu.

Heranziehung der Rechtsprechungsgrundsätze zu Einzelgewerbetreibenden

Das FG habe sich in seiner Entscheidung ausschließlich auf die zu Mitunternehmer-schaften ergangenen Rechtsgrundsätze (BFH-Urteil vom 23.02.2012, IV R 13/08) gestützt. Richtigerweise hätte das FG indes von den Grundsätzen ausgehen müssen, die die Rechtsprechung des BFH zu der Frage entwickelt hat, wann die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört. Es hätte daher nach Ansicht des BFH nicht den Anteil des Einzelunternehmens am Umsatz und Gewinn des Gesamtkonzerns in den Vordergrund seiner Würdigung rücken dürfen, sondern entscheidend auf den Anteil der Kapitalgesellschaften am Umsatz des Einzelunternehmens abstellen müssen.

Zuordnung der Beteiligung an der B-GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen

Maßgeblich für die zur Zuordnung von Kapitalgesellschaftsanteilen zum notwendigen Betriebsvermögen erforderliche dauerhafte und intensive Geschäftsbeziehung ist folglich der Anteil der Kapitalgesellschaft am Umsatz des Einzelunternehmens. Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehört, ist damit aus der Sicht des Einzelunternehmens – und nicht aus der Sicht des Wirtschaftsguts (hier: der Kapitalgesellschaft) – zu beurteilen, so der BFH.

Im Streitfall tätigte der Einzelgewerbetreibende mit der A-, B- und C-GmbH einen so hohen Anteil des Umsatzes seines Einzelunternehmens, dass das Einzelunternehmen auf die Geschäftsbeziehung mit den drei Beteiligungsgesellschaften existenziell angewiesen war.

Angesichts der überragenden Bedeutung der Beteiligung für das Einzelunternehmen könne auch nicht von einer bloßen Kapitalanlage ausgegangen werden.

Vorliegen von dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen bei mittelbarer Beteiligung

Dass der Einzelunternehmer nur an der B-GmbH unmittelbar und an der A- und C-GmbH lediglich mittelbar über seine Beteiligung an der B-GmbH beteiligt war, stehe der Einbeziehung der mit diesen Enkelgesellschaften getätigten Umsätze in die Betrachtung nicht entgegen. Denn eine Beteiligung gehört nach Ansicht des BFH auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die dauerhaften und intensiven Geschäftsbeziehungen nicht unmittelbar zu der Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, unterhalten werden, sondern zu einer Gesellschaft, die von der Beteiligungsgesellschaft beherrscht wird (vgl. BFH-Urteil vom 12.06.2013, X R 2/10).

Anmerkung

Wie oben bereits dargestellt gehört nach der Rechtsprechung des BFH eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern („Förderungsalternative“) oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten („Produktabsatzalternative“). Während der BFH – wie auch in dem zugrundeliegenden Urteil vom 10.04.2019 (X R 28/16) – bereits mehrfach Ausführungen zu der Produktabsatzalternative gemacht hatte, hat er sich mit Urteil vom 12.06.2019 (X R 38/17) soweit ersichtlich nun erstmals mit der vom Definitionsansatz weiter gefassten Förderungsalternative befasst.

12. BFH: Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

Ein unter der Maßgabe erklärter Rangrücktritt, dass Verpflichtungen nicht nur aus künftig entstehenden Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus „sonstigem freien Vermögen“ zu bedienen sind, löst selbst dann weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot aus, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird. Denn die reale Erfüllungsfähigkeit ist für die Passivierung einer Verbindlichkeit irrelevant.

Sachverhalt

Eine GmbH, die im Streitzeitraum keine operativen Tätigkeiten ausübte, hatte Verbindlichkeiten gegenüber ihrer Alleingesellschafterin. Diese erklärte im Jahr 2007 zur Abwendung der Überschuldung der GmbH für einen Teil ihrer Forderungen hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurückzutreten, dass ihre Forderungen nur aus künftigen Jahresüberschüssen, einem Liquidationserlös oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen zu bedienen sind. In 2008 verzichtete die Alleingesellschafterin erneut auf einen Teil der Forderungen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass aufgrund der fehlenden operativen Geschäftstätigkeit sowie der Vermögenslosigkeit der GmbH nicht mit einer Rückzahlung der Verbindlichkeiten zu rechnen sei und löste die bestehenden Verbindlichkeiten (abzgl. des freien Vermögens) gewinnerhöhend auf. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt.

Entscheidung

Der BFH gelangt in Übereinstimmung mit der Ansicht des FG zu dem Schluss, dass eine erfolgswirksame Auflösung der bestehenden Verbindlichkeiten nicht in Betracht kommt.

Kein handelsbilanzielles Passivierungsverbot

Eine Schuld ist gem. § 247 Abs. 1 HGB in der Handelsbilanz zu passivieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 30.11.2011, I R 100/10 und vom 15.04.2015, I R 44/14). Keine wirtschaftliche Belastung stellt dabei nach der Rechtsprechung des BFH eine Verbindlichkeit dar, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden muss. Für diese Annahme genügt es indes nicht, dass der Schuldner überschuldet ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 28.09.2016, II R 64/14). Dies entspricht auch der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 08.09.2006; OFD Frankfurt a.M., Verfügungen vom 30.06.2017 und vom 03.08.2018).

Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze steht die Rangrücktrittsvereinbarung nach Auffassung des BFH aus handelsbilanzieller Sicht einer weiteren Passivierung der gegenüber der Alleingesellschafterin bestehenden Verbindlichkeiten nicht entgegen.

Umfang des steuerbilanziellen Passivierungsverbots nach § 5 Abs. 2a EStG

Die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG sieht vor, dass für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG setzt nach ständiger BFH-Rechtsprechung voraus, dass sich der Anspruch des Gläubigers verabredungsgemäß nur auf künftiges Vermögen des Schuldners – damit nicht auf am Bilanzstichtag vorhandenes Vermögen – bezieht (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 10.07.2019, XI R 53/17). Die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG ist dabei nicht anwendbar, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. freien Vermögen, zu tilgen ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 28.09.2016, II R 64/14; so auch BMF-Schreiben vom 08.09.2006, Tz. 6 und OFD Frankfurt a.M., Verfügungen vom 30.06.2017 und vom 03.08.2018).

Kein steuerbilanzielles Passivierungsverbot

Nach diesen Grundsätzen löst die streitgegenständliche Rangrücktrittsvereinbarung aus Sicht des BFH auch kein steuerbilanzielles Passivierungsverbot aus. Etwas Anderes ergebe sich im Streitfall auch nicht daraus, dass freies Vermögen mit

Ausnahme einer Forderung am maßgeblichen Bilanzstichtag weder vorhanden war noch die konkrete Möglichkeit bestand, freies Vermögen zu schaffen. Das wirtschaftliche Unvermögen des Schuldners ist also unerheblich; vielmehr kommt es allein auf den rechtlichen Gehalt der vereinbarten Durchsetzungssperre an (vgl. BFH-Urteil vom 10.08.2016, I R 25/15).

Aus § 5 Abs. 2a EStG ergebe sich nicht, dass die Bezugnahme in einer Rangrücktrittsabrede auf das die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigende Vermögen die Pflicht des Schuldners, Verbindlichkeiten zu passivieren, der Höhe nach auf den Umfang des im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe tatsächlich vorhandenen freien Vermögens beschränken würde. Es reiche aus, dass auf das „freie“ Vermögen Bezug genommen wird, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe dieses am zu beurteilenden Bilanzstichtag tatsächlich vorhanden ist. Der dahingehende Zukunftsbezug, dass das in Bezug genommene Vermögen erst noch erwirtschaftet werden muss, wäre zwar faktisch, nicht jedoch rechtlich gegeben. Dieser faktische Zukunftsbezug ist nach Ansicht des BFH jedoch irrelevant, da die reale Erfüllungsfähigkeit für die Passivierung einer Verbindlichkeit irrelevant ist; nur die rechtliche Verknüpfung ist im Rahmen des § 5 Abs. 2a EStG maßgeblich.

Im Übrigen zeigt der Streitfall, dass allein die Einstellung der operativen Tätigkeit nicht die an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit für den Wegfall der wirtschaftlichen Belastung bietet, da die GmbH ihre operative Tätigkeit nach mehr als zehn Jahren wieder aufgenommen hat, so der BFH.

Anmerkungen

Einordnung in die bisherige Rechtsprechung des BFH

Im Urteil vom 10.08.2016 (I R 25/16) hatte der BFH bereits festgestellt, dass eine Rangrücktrittsvereinbarung, die vorsieht, dass die Verbindlichkeit (auch) aus sog. freiem Vermögen zu tilgen ist, nicht zur Folge hat, dass die Verpflichtung bei Vermögenslosigkeit des Schuldners im handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen ist. Noch deutlicher formulierte der BFH in dem kurze Zeit später ergangenen Urteil vom 28.09.2016 (II R 64/14), dass § 5 Abs. 2a EStG auf Rangrücktrittsvereinbarungen nicht anwendbar ist, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. freien Vermögen, zu tilgen ist. Eine Vereinbarung, nach der der Gläubiger mit seiner Forderung hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurücktritt, dass sie nur aus künftigen Gewinnen oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten des Schuldners übersteigenden Vermögen bedient zu werden braucht, schließe die Bilanzierung der Verbindlichkeit gegenüber dem Gläubiger nicht aus. Dies entsprach schon bisher der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 08.09.2006).

Klärungsbedürftig war aber noch, wie sich die Einbindung des sonstigen freien Vermögens in die Rangrücktrittserklärung in der hier vorliegend gegebenen Konstellation

auswirkt, in der der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage sein wird, freies Vermögen zu schaffen und dass eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens nicht eintritt. Diese Frage hat der BFH nun im hier besprochenen Urteil vom 19.08.2020 (XI R 32/18) dahingehend beantwortet, dass eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus sonstigem freiem Vermögen vorsieht, selbst dann weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot auslöst, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.

Schaffung von Rechtssicherheit für die Praxis

Die vorliegende Entscheidung des BFH ist auch deshalb für die Praxis erfreulich, da sie der Rechtssicherheit dient. Wäre der BFH in dem dargestellten Urteil zur gegenteiligen Auffassung gelangt, wäre in vielen Fällen, in denen wegen einer finanziellen Schieflage eine Rangrücktrittsvereinbarung getroffen wurde, zu jedem Bilanzstichtag eine Schattenliquidationsrechnung zur Beantwortung der Frage, ob und inwieweit zum jeweiligen Bilanzstichtag „sonstiges Vermögen“ tatsächlich vorhanden ist, vorzunehmen.

13. Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene⁸⁹

Ergänzung und Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens vom 09.04.2020 (IV C 4 – S 2223/19/10003 :003, DB 2020 S. 868) und der Ergänzung vom 26.05.2020 (IV C 4 – S 0174/19/10002 :008, DB 2020 S. 1204)

BMF, Schreiben vom 18.12.2020 – IV C 4 – S 2223/19/10003 :006 [2020/1279474]

Die Situation der Covid-19-Pandemie bedingt, die Erweiterung und Verlängerung der Verwaltungs- und Vollzugserleichterungen des Jahres 2020 auch im Jahr 2021 zur Anwendung zu bringen. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben daher beschlossen, die in den BMF-Schreiben vom 09.04.2020 (BStBl. I 2020

⁸⁹ Nach DB Nr. 01-02 vom 11.01.2021, S. 27f.

S. 498 = DB 2020 S. 868) und vom 26.05.2020 (BStBl. I 2020 S. 543 = DB 2020 S. 1204) enthaltenen Verwaltungsregelungen zu verlängern und zu erweitern.

I. Erweiterung

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 09.04.2020 (IV C 4 – S 2223/19/10003 :003, DB 2020 S. 868) unter Abschn. VII. wie folgt gefasst:

„VII. Hilfeleistung zur Bewältigung der Corona-Krise

Stellen steuerbegünstigte Körperschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG entgeltlich Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen in Bereichen zur Verfügung, die für die Bewältigung von Auswirkungen der Corona-Krise notwendig sind (z.B. an Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime), dann wird es nicht beanstandet, wenn diese Betätigungen sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich dem Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO zugeordnet werden. Dies gilt unabhängig davon, welchen steuerbegünstigten Zweck die jeweilige Körperschaft, die Personal, Räumlichkeiten, Sachmittel oder andere Leistungen zur Verfügung stellt, satzungsmäßig befolgt.

Die umsatzsteuerbaren Überlassungen von Sachmitteln und Räumen sowie von Arbeitnehmern sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 14, 16, 18, 23 und 25 UStG als eng verbundene Umsätze der steuerbegünstigten Einrichtungen untereinander umsatzsteuerfrei. *Die Steuerbefreiung gilt nur für die Überlassung zwischen Einrichtungen, deren Umsätze nach der gleichen Vorschrift steuerbefreit sind, also z.B. für Überlassungen zwischen den in § 4 Nr. 16 UStG genannten Einrichtungen. Für die Anwendung der genannten Umsatzsteuerbefreiungen ist eine Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung nicht erforderlich.*

Bei der unentgeltlichen Bereitstellung von medizinischem Bedarf und unentgeltlichen Personalgestellungen für medizinische Zwecke durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Corona-Krise leisten wie insb. Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime sowie weitere öffentliche Institutionen wie Polizei und Feuerwehr wird von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe im Billigkeitswege abgesehen.

Beabsichtigt ein Unternehmer bereits beim Leistungsbezug, die Leistungen ausschließlich und unmittelbar für die unentgeltliche DB 01-02/2021 S. 28Bereitstellung von medizinischem Bedarf und unentgeltlichen Personalgestellungen für medizinische Zwecke durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Corona-Krise leisten wie insb. Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime

sowie weitere öffentliche Institutionen wie Polizei und Feuerwehr zu verwenden, sind die entsprechenden Vorsteuerbeträge unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG im Billigkeitswege entgegen Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE zu berücksichtigen. Die folgende unentgeltliche Wertabgabe wird nach dem vorangegangenen Absatz im Billigkeitswege nicht besteuert.“

II. Verlängerung

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der zeitliche Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 09.04.2020 (a.a.O.) und dessen Ergänzungen über den 31.12.2020 hinaus auf alle Maßnahmen erweitert, die bis 31.12.2021 durchgeführt werden.

14. ErbStG: Gegen einen Wertausgleich erfolgender Verzicht eines Gesellschafters auf Teilnahme an Kapitalerhöhung einer GmbH als gemischte Schenkung an die Mitgesellschafter⁹⁰

Im Streitfall errichtete der Kläger 2006 zusammen mit seinem Vater und seinem Bruder eine Verwaltungs-GmbH mit einem Stammkapital von 27.000 € (je ein Drittel). Der Gewinn stand den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zu. Im selben Jahr beschlossen die Gesellschafter, dass die zur Nutzung eingebrachten Vermögenswerte den Kapitalrücklagen zugeführt und „für jeden Gesellschafter Verrechnungskonten geführt werden, auf die die Gewinnanteile der Gesellschafter, Entnahmen aus den Kapitalrücklagen und Einlagen zunächst gebucht werden“. Jeder Gesellschafter konnte über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen, bei disquotalen Einlagen blieb jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Kapitalrücklagenanteils. Im Juli 2006 übertrug der Vater treuhänderisch Depotvermögen iHv 4 Mio. € auf die GmbH; der Betrag wurde als Verbindlichkeit gegenüber dem Vater gebucht. Im August 2006 zahlte der Vater 200.000 € in die Verwaltungs-GmbH ein; dieser Betrag wurde als Kapitalrücklage gebucht. 2007 beschlossen die Gesellschafter die Umbuchung der auf dem Verrechnungskonto des Vaters bestehenden Verbindlichkeiten in die Kapitalrücklage der GmbH. Weitere Einzahlungen des Vaters in die Kapitalrücklage bis 2010 folgten. Im November 2012 beschlossen die Gesellschafter eine Erhöhung des Stammkapitals auf 554.500 €. Der Kläger und sein Bruder brachten jeweils Sacheinlagen iHv 263.750 € ein, während der Vater auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung verzichtete. Seine Beteiligungsquote verringerte sich dadurch auf 1,623084 %. Zum Ausgleich des Wertverlustes versprachen der Kläger und sein

⁹⁰ Nach DStR 15/2021, S. X

Bruder am gleichen Tag mit notariellem Vertrag lebenslängliche Zahlungen (Wert rd. 1 Mio. €) an ihre Eltern. Das FA sah den Wertverlust des Vaters (rd. 3,8 Mio. €) durch seinen Verzicht als unzureichend ausgeglichen an und ging von einer gemischten Schenkung an die Söhne aus. Das FG Baden-Württemberg verneint eine gemischte Schenkung. Das FA verkenne, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage auf disquotalen Einlagen beruhe, die nach der Rechtslage im November 2012 noch nicht der Schenkungsteuer unterlagen. Der tatsächliche Wertverlust des Vaters iHv rd. 1 Mio. € sei angemessen ausgeglichen worden.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.06.2020 - 7 K 2352/17, NZB eingelegt, Az. BFH: II B 55/20, BeckRS 2020, 26626

15. Anpassung von Gewinnabführungsverträgen in Altfällen i.S.d. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. aufgrund der Änderung des § 302 AktG zum 01.01.2021⁹¹

BMF, Schreiben vom 24.03.2021 – IV C 2 – S 2770/21/10001 :001 [2021/0319810]

Für vor dem 27.02.2013 abgeschlossene oder letztmalig geänderte Gewinnabführungsverträge, bei denen nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. die Verlustübernahme durch statischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG i.d.F. des Art. 9 des Gesetzes vom 10.11.2006 (BGBl. I 2006 S. 2553) oder durch wörtliche Wiedergabe dieser Regelung vereinbart worden ist, gilt nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Aufgrund der am 01.01.2021 in Kraft getretenen Änderung des § 302 AktG durch Art. 15 des Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts vom 22.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3256) ist für die weitere Anerkennung der Organschaft nach § 17 KStG Voraussetzung, dass die bisherigen Vereinbarungen zur Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag angepasst werden (vgl. auch BFH vom 10.05.2017 – I R 93/15, BStBl. II 2019 S. 278 = DB 2017 S. 2650). Dabei muss nach aktueller Rechtslage die Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jew. gültigen Fassung (dynamischer Verweis) gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG vereinbart werden. Der Anerkennung der Organschaft steht es für Vz. ab 2021 nicht entgegen, wenn die Anpassung der Altverträge zur Aufnahme des dynamischen Verweises nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG spätestens bis zum Ablauf des 31.12.2021 vorgenommen wird (mit notarieller Beurkundung des

⁹¹ Nach Der Betrieb Nr. 14 vom 06.04.2021

Zustimmungsbeschlusses der Organgesellschaft und Anmeldung der Änderung zur Eintragung ins Handelsregister). Eine Anpassung kann unterbleiben, wenn das Organschaftsverhältnis vor dem 01.01.2022 beendet wird.

In den vorgenannten Fällen stellt die Anpassung des Gewinnabführungsvertrags zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG keinen Neuabschluss des Vertrags dar und daher wird keine neue Mindestlaufzeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG in Gang gesetzt.

Die im BMF-Schreiben vom 03.04.2019 (BStBl. I 2019 S. 467) geregelten Fallkonstellationen werden durch dieses Schreiben nicht berührt.

IX. Gewerbesteuerrecht:

1. Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns II ⁹²

Bringt eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmensgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert ein und veräußert diese einen miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der Sperrfrist, so unterliegt der hierdurch ausgelöste Einbringungsgewinn II nicht der Gewerbesteuer, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine GmbH, ist durch Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der A KG geworden. Bis zum 17. Mai 2010 waren an der A KG als Komplementärin die C GmbH (Komplementär-GmbH) und als Kommanditisten die Eheleute B mit je 25,5 % sowie die D GmbH mit 49 % beteiligt. Die Kommanditisten waren zugleich Gesellschafter zweier Kapitalgesellschaften. So hielten die Eheleute B je 25,5 % an der Komplementär-GmbH, die restlichen 49 % EUR entfielen auf die D GmbH. An der E GmbH waren die Kommanditisten mit nahezu identischen Quoten beteiligt. Die Beteiligungen gehörten zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten der A KG.

Am 18. März 2010 hatten die Eheleute B bereits die F GmbH gegründet, deren Geschäftsanteile sie zu gleichen Teilen hielten. Am 17. Mai 2010 brachten die Eheleute B ihre Gesellschaftsanteile an der A KG, der Komplementär-GmbH und der E GmbH zum Zwischenwert gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile nach § 20 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG 2006) in die F GmbH ein. Darüber hinaus legten die Eheleute B zuvor begründete Optionsrechte in die F GmbH ein, die den Eheleuten B insbesondere das Recht gewährten, ihre gesamten Gesellschaftsanteile in Bezug auf die A KG der D GmbH zu einem näher vereinbarten Preis anzudienen.

Mit Vertrag vom 17. Mai 2010 übte die F GmbH diese Optionsrechte aus und veräußerte die eingebrachten Kommanditanteile an der A KG sowie die eingebrachten Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH und der E GmbH an die D GmbH. Die Beteiligten gingen übereinstimmend davon aus, dass aufgrund der Veräußerung der Geschäftsanteile an der E GmbH durch die F GmbH gemäß § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 ein Einbringungsgewinn II entstanden war.

⁹² Quelle: pwc, steuern+recht aktuell, Ausgabe 3/2020

Das Finanzamt erfasste den Einbringungsgewinn II gemäß § 3 Nr. 40 Einkommensteuergesetz (EStG) zu 60 % bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags (siehe auch Tz. 22.13 UmwSt-Erlass).

Die hiergegen gerichtete Klage hatte vor dem Finanzgericht Schleswig-Holstein Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass im Streitfall der Einbringungsgewinn II nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Für die Ansicht, den Einbringungsgewinn II nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, spricht nach Auffassung des BFH bereits der Wortlaut und der systematische Zusammenhang des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006. Die Vorschrift ordnet die rückwirkende Erhöhung des durch die Einbringung der Anteile erzielten Gewinns an.

Dies legt nahe, dass dieser Gewinn (Einbringungsgewinn II) auch gewerbesteuerrechtlich den Rechtsregeln unterworfen ist, die für eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wären.

Hierfür spricht auch, dass abweichend von anderen Regelungsbereichen des Umwandlungssteuergesetzes (s. z.B. §§ 18, 23 Abs. 5 UmwStG 2006) der Gesetzgeber für die gewerbesteuerrechtliche Behandlung des Einbringungsgewinn II keine sondergesetzliche Anweisung getroffen hat.

Dass hiernach der Einbringungsgewinn II im Streitfall, d.h. mit Rücksicht auf die ursprüngliche Beteiligung einer natürlichen Person an der gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft sowie die Zugehörigkeit der miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteile zum gewerblichen Vermögen der Mitunternehmerschaft (hier: Sonderbetriebsvermögen II), nicht der Gewerbesteuer unterliegt, weil die Einbringung des Kapitalgesellschaftsanteils auch bei Ansatz des gemeinen Werts keine Gewerbesteuer ausgelöst hätte, entspricht des Weiteren Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes.

Rechtlich kommt es nach Ansicht des BFH allein auf die Besteuerung des Einbringungsvorgangs („Gewinn aus der Einbringung“) an. Die Veräußerung der miteingebrachten Anteile innerhalb der Sperrfrist durch die übernehmende Gesellschaft ist lediglich das auslösende Moment für die (rückwirkende) Besteuerung des Einbringungsvorganges beim Einbringenden.

Selbst wenn man mit dem Finanzamt für die Anwendung des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 nur auf den veräußerten Kapitalgesellschaftsanteil blicken wollte, so wäre jedenfalls die Rückwirkung auf den Einbringungszeitpunkt und damit der unmittelbare Zusammenhang mit der Einbringung des Mitunternehmeranteils, d.h. mit der

Beendigung der gewerblichen Tätigkeit zu beachten. Für eine solche Konstellation hat der BFH aber bereits entschieden, dass die Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern (also z.B. auch einer einzelnen Kapitalgesellschaftsbeteiligung), die in einem engen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung steht, von der gewerbesteuerrechtlichen Begünstigung der Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung mit erfasst wird.

Fundstelle:

BFH, Urteil vom 11. Juli 2019 (I R 13/18), veröffentlicht am 27. Februar 2020.

2. Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns I⁹³

Bringt eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmenschaft in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert ein und veräußert der Einbringende oder sein Erbe einen Teil der erhaltenen Anteile innerhalb der Sperrfrist, so unterliegt der hierdurch ausgelöste Einbringungsgewinn I nach einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht der Gewerbesteuer, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre.

Sachverhalt

Bis zur formwechselnden Umwandlung in die Klägerin, eine AG, waren an der X-KG neben der Komplementär-GmbH die Kommanditisten A mit 57 %, C mit 3 % und die Y-GmbH mit 40 % beteiligt. Im Jahr 2013 (Streitjahr) wurde die X-KG gemäß § 25 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG 2006) i.V.m. § 190 Umwandlungsgesetz (UmwG) in die klagende AG umgewandelt. Im Rahmen der Umwandlung erhielt A Aktien entsprechend seiner prozentualen Beteiligung. Die Klägerin führte die Buchwerte der XKG fort (§ 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG 2006).

A verstarb im Jahr 2014 und wurde von seiner Ehefrau B beerbt. Seine Tochter Z forderte anstelle des ihr zugedachten Vermächtnisses ihren Pflichtteil. Y übertrug daher im Rahmen eines im Jahr 2015 abgeschlossenen Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrages zur Abfindung des Pflichtteilsanspruches neben einer Geldzahlung Aktien der Klägerin auf Z. Die Klägerin berücksichtigte diesen Vorgang im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung nicht.

⁹³ Nach pwc, steuern+recht aktuell, Ausgabe 3/2020

Das Finanzamt vertrat nach einer durchgeführten Außenprüfung die Auffassung, dass die Übertragung der Aktien von B an Z einen Einbringungsgewinn I i.S. des § 22 Abs. 1 UmwStG 2006 ausgelöst habe, welcher der Gewerbesteuer unterliege.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte vor dem Finanzgericht Köln Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass im Streitfall der Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Unstreitig zwischen den Beteiligten ist, dass die im Jahr 2015 vollzogene Aktienübertragung von B an Z einen rückwirkend zu steuernden Einbringungsgewinn I i.S. des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 ausgelöst hat.

Für die Ansicht, den Einbringungsgewinn I nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, spricht nach Auffassung des BFH bereits der Wortlaut und der systematische Zusammenhang des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006. Die Vorschrift ordnet die rückwirkende Erhöhung des durch die Einbringung erzielten Gewinns an. Dies legt es nahe, dass dieser Gewinn (Einbringungsgewinn I) auch gewerbesteuerrechtlich den Rechtsregeln unterworfen ist, die für eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wären.

Für diese Auffassung spricht nach Ansicht des BFH auch, dass abweichend von anderen Regelungsbereichen des Umwandlungssteuergesetzes (s. z.B. §§ 18, 23 Abs. 5 UmwStG 2006) der Gesetzgeber für die gewerbesteuerrechtliche Behandlung des Einbringungsgewinn I keine sondergesetzliche Anweisung getroffen hat.

Dass hiernach der Einbringungsgewinn I im Streitfall, d.h. mit Rücksicht auf die ursprüngliche Beteiligung einer natürlichen Person an der gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft, nicht der Gewerbesteuer unterliegt, weil die Einbringung des gesamten Mitunternehmeranteils auch bei Ansatz des gemeinen Werts keine Gewerbesteuer ausgelöst hätte, entspricht des Weiteren Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes.

Das Finanzamt will im Anschluss an den Umwandlungssteuererlass (Rz. 22.07) den Einbringungsgewinn I im Streitfall deshalb der Gewerbesteuer unterwerfen, weil B lediglich einen Teil der von ihrem verstorbenen Ehemann beim Formwechsel erhaltenen Aktien veräußert habe.

Diese Sichtweise ist nach Auffassung des BFH jedoch fiktiv und deshalb zurückzuweisen. Sie entspricht weder den tatsächlichen noch den rechtlichen Gegebenheiten.

Rechtlich kommt es allein auf die Besteuerung des Einbringungsvorgangs („Gewinn aus der Einbringung“) an. Die spätere Veräußerung der erhaltenen Anteile führt ggf. nach allgemeinen Vorschriften (z.B. § 17 EStG) zu einem Veräußerungsgewinn, ist aber selbst nicht Besteuerungsgegenstand des § 22 Abs. 1 UmwStG 2006, sondern lediglich das auslösende Moment für die (rückwirkende) Besteuerung des Einbringungsvorganges.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 11. Juli 2019 (I R 26/18), veröffentlicht am 27. Februar 2020; teilweise inhaltsgleich mit dem Urteil I R 13/18 (siehe oben).

X. BMF-Schreiben zu Anwendungsfragen zu § 14 Abs. 2 KStG⁹⁴

Gemäß § 14 Abs. 2 KStG „gilt“ der ganze Gewinn einer Organgesellschaft an den Organträger als abgeführt, wenn über den gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG mindestens zugesicherten Betrag hinausgehende Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter vereinbart und geleistet werden. Dies gilt nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am gezeichneten Kapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können. Nach Satz 3 der Vorschrift ist ein über den Mindestbetrag gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Betrag der Ausgleichszahlung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich zu begründen. Diese Gesetzesfassung beruht auf einer Änderung durch das Jahressteuergesetz 2018 (BGBl. I 2018, 2338). Sie stellte eine Reaktion auf das BFH-Urteil vom 10.05.2017 – I R 93/15 (BStBl. II 2019, 278 = GmbHR 2018, 36) dar. In dieser Entscheidung hatte der BFH entgegen der früheren Verwaltungsauffassung entschieden, dass die Vereinbarung variabler Ausgleichszahlungen eines beherrschten Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der steuerlichen Anerkennung der Organschaft entgegenstehe, wenn die Ausgleichszahlungen im Ergebnis an dem Gewinn der beherrschten Gesellschaft bemessen würden.

Das BMF-Schreiben vom 04.03.2020 – IV C 2 - S 2770/19/10003:002 – DOK 2020/0207624, GmbHR 2020, 401 sieht den Anwendungsbereich der Regelung in § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG nur als eröffnet an, wenn Ausgleichszahlungen vereinbart und tatsächlich geleistet werden. Unerheblich sei, ob die Organgesellschaft oder der Organträger die Ausgleichszahlungen zivilrechtlich schulde und wer diese tatsächlich leiste. In Fällen, in denen neben dem aktienrechtlichen Mindestbetrag gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG weitere, gewinnabhängige Ausgleichszahlungen zwar vereinbart seien, die variablen Betragskomponenten aber nicht im konkreten Jahr Wirtschaftsjahr zu leisten seien und auch nicht geleistet würden, sei danach § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG für dieses Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden. Der Anwendungsbereich der Regelung sei jedoch eröffnet, wenn die Ausgleichszahlungen vollständig nach dem Gewinn des Organträgers bemessen würden und überhaupt keine Festbetragskomponente gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG vereinbart sei. Bezugsgröße für die Ermittlung des fiktiven Gewinnanteils eines außenstehenden Gesellschafters i.S.d. § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG sei stets der Gesamtgewinn der Organgesellschaft. Der Höchstbetrag der Ausgleichszahlungen könne durch vertragliche Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilung gemäß § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht beeinflusst werden. Orientiere sich die Ausgleichszahlung an Spartengewinnen des Unternehmens, sei als Ausgangsgröße bei der Berechnung des fiktiven Gewinnanteils auf den Gesamt-

⁹⁴ Nach Levedag, GmbHR 08/2020, S. R120

gewinn der Organgesellschaft abzustellen. Die Ermittlung des fiktiven, für eine Ausschüttung zur Verfügung stehenden Gewinnanteils im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG richte sich in diesem Fall nach dem Betrag, der ohne Bestehen des Gewinnabführungsvertrags an den außenstehenden Gesellschafter im Wirtschaftsjahr hätte geleistet werden müssen. In diesem Zusammenhang nimmt das BMF-Schreiben zu Einzelfragen der Ermittlung des fiktiven Gewinnanteils Stellung, die hier nicht behandelt werden. Sofern die an den außenstehenden Gesellschafter insgesamt geleisteten Ausgleichszahlung den nach § 14 Abs. 2 KStG zulässigen Höchstbetrag überstiegen, stehe dies der steuerlichen Anerkennung der Organshaft entgegen. Die weiteren Rechtsfolgen seien Richtlinienabschnitt 14.5 Abs. 8 KStR 2015 zu entnehmen.

XI. PKW- Besteuerung

1. Dienstwagen und Corona-Epidemie⁹⁵

Inhaltsübersicht

- I. Förderung der Elektromobilität
- II. Gestaltung der privaten Nutzung unter Berücksichtigung der Corona-Epidemie
 - 1. Individuelle Nutzungswertmethode
 - 2. Wechsel der Berechnungsmethode
 - 3. 1%-Regelung
 - a) Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und mehr als eine Familienheimfahrt
 - b) Nutzungsverbot
 - c) Einvernehmliche Dienstwagenentzug
 - d) Einzelbewertung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
- III. Praxishinweis

I. Förderung der Elektromobilität

Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und begründet einen als Lohnzufluss zu erfassenden Nutzungsvorteil (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG). Anzusetzen ist der geldwerte Vorteil entweder durch Anwendung der pauschalen Nutzungswertmethode mit 1% des inländischen Bruttolistenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung oder nach der individuellen Nutzungswertmethode anhand der für das Fahrzeug entstehenden Aufwendungen für die tatsächlich durchgeführten Privatfahrten. Zu diesen gehören die Anschaffungs-, Miet- oder Leasingkosten. Die aktuelle steuerliche Förderung der Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeuge erfolgt zum einen durch die Einführung einer degressiven Abschreibung i.H.v. 25%, höchstens das 2,5-Fache der linearen Abschreibung, für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020, BGBl. I 2020 S. 1512). Zum anderen erfolgt die steuerliche Förderung dieser Fahrzeuge, die seit 01.01.2019 angeschafft oder geleast werden, durch die Verringerung der Bemessungsgrundlage für die 1%-Regelung. Dazu gilt Folgendes (Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der

⁹⁵ Nach Buse, DB 33/2020, 1710

Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl. I 2019 S. 2451, mit Wirkung vom 01.01.2020):

Bei der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen ist der Bruttolistenpreis dieser Kfz wie nachfolgend in Tab. 1 dargestellt zu ermitteln.

Tab. 1: Bruttolistenpreisermittlung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen			
Zeitpunkt der Anschaffung	Voraussetzungen	Bemessungsgrundlage	Vorschrift
01.01.2019 – 31.12.2021	CO ₂ -Emission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 40 km (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 Elektromobilitätsgesetz)	1/2	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG
01.01.2019 – 31.12.2030	Null-Emissionen/km und Bruttolistenpreis nicht mehr als 60.000 €	1/4	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG
01.01.2022 – 31.12.2024	CO ₂ -Emission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 60 km	1/2	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 EStG
01.01.2025 – 31.12.2030	CO ₂ -Emission höchstens 50 g/km oder Mindestreichweite von 80 km	1/2	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 EStG

Bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode sind bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen Abschreibungen, Miet- oder Leasingkosten ebenfalls nur zur Hälfte bzw. zu einem Viertel anzusetzen. Durch Art. 1 Nr. 2 Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise ist die Höhe der Bemessungsgrundlage in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG mit Wirkung zum 01.07.2020 von 40.000 € auf 60.000 € angehoben worden (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020, BGBl. I 2020 S. 1512). Die seit dem 08.07.2020 bis zum 31.12.2021 staatlich oder privat gewährten Kaufprämien (vgl. Ergebnis des Koalitionsausschusses vom 03.06.2020) bleiben bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage außer Betracht. Unter dem inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist die an diesem Stichtag maßgebliche Preisempfehlung des Herstellers zu verstehen, die für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem inländischen Neuwagenmarkt gilt (BT-Drucks. 13/1686 S. 8; BFH vom 08.11.2018 – III R 13/16).

II. Gestaltung der privaten Nutzung unter Berücksichtigung der Corona-Epidemie

1. Individuelle Nutzungswertmethode

Die individuelle Berechnungsmethode erfordert, dass der Arbeitnehmer die dienstlich und privat gefahrenen Kilometer sowie die für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Familienheimfahrten zurückgelegten Kilometer im Einzelnen nachweist. Hierzu ist laufend ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen. Die individuelle Nutzungswertmethode kann nicht auf die Privatfahrten oder auf die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beschränkt werden, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug sowohl für die Privatfahrten als auch für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte überlassen hat. Für Arbeitnehmer, die den Nutzungswert des Dienstwagens für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte bisher nach der individuellen Methode ermittelt haben, besteht kein Handlungsbedarf. Sie profitieren von der derzeitigen Situation.

2. Wechsel der Berechnungsmethode

Für die Anwender der 1%-Regelung ist ein unterjähriger Wechsel zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Kraftfahrzeug nicht zulässig (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR, BFH vom 20.03.2014 – VI R 35/12). Ein Wechsel des Verfahrens ist während des Kalenderjahres nur dann möglich, wenn das Fahrzeug gewechselt wird. Der Arbeitnehmer ist im Rahmen seiner persönlichen ESt-Veranlagung nicht an die im LSt-Abzugsverfahren angewandte Methode gebunden. Der Arbeitnehmer kann den Wechsel der Berechnungsmethode bei seiner Veranlagung zur ESt geltend machen.

3. 1%-Regelung

a) Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und mehr als eine Familienheimfahrt

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur Privatnutzung zur Verfügung, ist der steuerpflichtige geldwerte Vorteil auch dann anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt. Der geldwerte Vorteil der privaten Nutzung ist dem Arbeitnehmer bereits mit der Überlassung des Fahrzeugs in folgender Höhe zugeflossen (BFH vom 21.03.2013 – VI R 31/10):

- für die reinen Privatfahrten mit 1% monatlich,
- für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte grds. mit 0,03% monatlich je Entfernungskilometer,
- für die steuerpflichtigen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit 0,002% je Fahrt und Entfernungskilometer.

b) Nutzungsverbot

Der monatliche geldwerte Vorteil für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und mehr als eine Familienheimfahrt entfällt bei einem durch den Arbeitgeber ausgesprochenen oder im Einvernehmen mit dem Arbeitnehmer vereinbarten Nutzungsverbot, das durch entsprechende Unterlagen (z.B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage = Änderungsvereinbarung zum Kfz-Überlassungsvertrag) nachgewiesen wird⁹⁶. Ist der Arbeitsort nicht im Arbeitsvertrag festgelegt, kann der Arbeitgeber von seinem Direktionsrecht Gebrauch machen und den Arbeitnehmer anweisen, seine Tätigkeit im Homeoffice auszuüben. Die erste Tätigkeitsstätte steht dann für die Berufsausübung des Arbeitnehmers faktisch nicht mehr zur Verfügung. Gleiches gilt, wenn das Unternehmen durch eine behördliche Verfügung geschlossen wird. In dieser Situation kann von einem Nutzungsverbot ausgegangen werden mit der Folge, dass eine Nutzungswertbesteuerung für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte unterbleibt. Für die weiterhin mögliche Privatnutzung des Kfz durch den Arbeitnehmer bleibt die Besteuerung bestehen. Gleiches gilt bei einem Nutzungsverzicht des Arbeitnehmers. Stellt der Arbeitgeber den Arbeitnehmer von Fall zu Fall frei, ins Büro zu kommen oder im Homeoffice zu bleiben, kann dagegen nicht von einem Nutzungsverbot ausgegangen werden.

c) Einvernehmliche Dienstwagenentzug

Der geldwerte Vorteil entfällt für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die vollen Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kfz zur Verfügung steht. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug temporär aufgrund einer einvernehmlichen Änderung des Arbeitsvertrags oder des Kfz-Überlassungsvertrags für volle Kalendermonate zurückfordert⁹⁷. Diese Ausnahmeregelung eignet sich nur dann zur Gestaltung in der Corona-Epidemie, wenn der Arbeitnehmer den Pkw nachweislich aufgrund seiner Tätigkeit im Homeoffice während eines vollen Kalendermonats weder zu Privatfahrten noch zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen kann. Dazu ist es erforderlich, dass er das Fahrzeug zu Beginn des Monats dem Arbeitgeber überlässt und den Fahrzeugschlüssel abgibt.

d) Einzelbewertung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Für die Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte ist eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,002% des Listenpreises je Entfernungs-

⁹⁶ Vgl. *Schiefer/Buse*, DB 2017 S. 2097

⁹⁷ Vgl. *Schiefer/Buse*, DB 2017 S. 2097

kilometer für höchstens 180 Tage zulässig (BFH vom 22.09.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011 S. 354; BFH vom 22.09.2010 – VI R 55/09, BStBl. II 2011 S. 358; BFH vom 22.09.2010 – VI R 57/09, BStBl. II 2011 S. 359). Der Arbeitgeber ist auf Verlangen des Arbeitnehmers im LSt-Abzugsverfahren zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt (BMF vom 04.04.2018, BStBl. I 2018 S. 592). Der Arbeitgeber muss die Anwendung der 0,03-%-Regelung oder der Einzelbewertung für jedes Kalenderjahr einheitlich festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahres, auch bei einem Fahrzeugwechsel, nicht gewechselt werden (BMF vom 04.04.2018, a.a.O., Rz. 10). Diese Variante kommt für Arbeitnehmer in Betracht, die bereits bisher mehrere Tage in der Woche im Homeoffice arbeiten. Für Stpfl., die den geldwerten Vorteil bereits seit Beginn des Jahres 2020 pauschal mit 0,03% ermittelt haben, ist ein Wechsel derzeit nicht möglich. Die Besteuerung der Privatnutzung i.H.v. 1% bleibt bestehen.

III. Praxishinweis

Das Betriebsstättenfinanzamt hat nach § 42e EStG Auskunft über die Anwendung der Vorschriften über die LSt zu geben. Dazu gehören auch Zweifelsfragen zur Besteuerung der Dienstwagengestellung in Zeiten der Corona-Epidemie. Arbeitgeber und Arbeitnehmer sollten davon Gebrauch machen.

2. FG Niedersachsen: Widerlegung des Anscheinsbeweises für die private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den einzigen Kommanditisten einer GmbH & Co. KG⁹⁸

Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden betriebliche Fahrzeuge, die auch zur Nutzung für private Zwecke zur Verfügung stehen, tatsächlich auch privat genutzt (sog. Beweis des ersten Anscheins). Nach gegenwärtiger Finanzgerichtsrechtsprechung kommt jedoch eine Erschütterung dieses Anscheinsbeweises dann in Betracht, wenn für Privatfahrten ein weiteres Fahrzeug zur uneingeschränkten Nutzung zur Verfügung steht. Voraussetzung für eine solche Entkräftung ist jedoch, dass dieses Privatfahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar ist.

Aktuell hat sich der 9. Senat des Niedersächsischen FG – soweit ersichtlich als erstes Finanzgericht – im **Urteil vom 19. Februar 2020 (9 K 104/19)** intensiver mit der Frage

⁹⁸ Zitiert nach Steuerberaterverband Niedersachsen/ Sachsen-Anhalt

auseinandergesetzt, welche Anforderungen an die Vergleichbarkeit in puncto Status und Gebrauchswert zu stellen sind.

Im zugrundeliegenden Streitfall nutzte der alleinige Kommanditist der Klägerin, eine GmbH & Co. KG, einen im Betriebsvermögen befindlichen, im Jahr vor dem Streitjahr neu angeschafften Pkw (Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet; Kastenwagen) für betriebliche Zwecke, insbesondere für tägliche Fahrten zu den Betriebsstätten. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Im Rahmen einer Außenprüfung rügte der Prüfer den fehlenden Ansatz eines Privatanteils nach der 1%-Regelung. Das Vorhandensein eines Mercedes Benz C 280 T (Baujahr 1997) im Privatvermögen des Kommanditisten erschütterte den für die Privatnutzung sprechenden Anscheinsbeweis nicht, da dieses Fahrzeug weder in Bezug auf den Gebrauchswert (kein variables Sitzkonzept, geringeres Kofferraumvolumen, veraltete Technik aufgrund des Alters, höhere Laufleistung, geringerer Sicherheitsstandard, größere Reparaturanfälligkeit) noch im Hinblick auf den Status vergleichbar sei. Der gegen den entsprechend geänderten Feststellungsbescheid gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

Das Niedersächsische FG gab der Klage jedoch statt.

Nach Auffassung des FG ist unter dem Begriff „Gebrauchswert“ der Wert einer Sache hinsichtlich ihrer Brauchbarkeit und ihrer Eignung für bestimmte Funktionen und Zwecke (Nutzwert) zu verstehen. In diesem Zusammenhang könnten Umstände wie Motorleistung, Hubraum, Höchstgeschwindigkeit und Ausstattung Berücksichtigung finden. Unter dem Aspekt des „Status“ eines Fahrzeugs seien dagegen vornehmlich Prestige Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Nach diesen Maßstäben kam das FG zu der Überzeugung, dass der im Privatvermögen befindliche Mercedes Benz C 280 T trotz des Alters, der weitaus höheren Laufleistung und des (veralteten) technischen Zustandes mit dem betrieblichen Fiat Doblo Easy 2.0 16V Multijet in Status und Gebrauchswert mindestens vergleichbar ist. Mangels feststellbarer Privatnutzung war für die steuerliche Erfassung eines Privatanteils danach kein Raum.

Die Problematik des Streitfalls dürfte über den Einzelfall hinaus von großer praktischer Bedeutung sein. Das beklagte Finanzamt hatte das FG in der mündlichen Verhandlung um eine ausführliche Auseinandersetzung mit den Kriterien „Gebrauchswert“ und „Status“ im Urteil gebeten, da insoweit in der Praxis der Betriebsprüfungen eine große Unsicherheit hinsichtlich der Umsetzung der Vorgaben der Rechtsprechung zur Erschütterung des Anscheinsbeweises bestünde.

3. Firmen-Pkw: Beispielrechnung bei der Überlassung an einen Arbeitnehmer⁹⁹

Die Anschaffung eines reinen Elektrofahrzeugs nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2031 wird besonders begünstigt, wenn der **Bruttolistenpreis nicht mehr als 60.000 €** beträgt. Das gilt nicht nur für den Unternehmer selbst, sondern auch dann, wenn der Unternehmer seinem Arbeitnehmer ein entsprechendes Fahrzeug für berufliche und private Fahrten überlässt.

Beispiel:

Ein Unternehmer hat im Januar 2020 ein Elektrofahrzeug gekauft, das er seinem Arbeitnehmer zur betrieblichen und privaten Nutzung überlässt. Der Bruttolistenpreis dieses Fahrzeugs beträgt 48.000 €. Da es sich um ein reines Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von nicht mehr als 60.000 € handelt, ist die private Nutzung (wenn kein Fahrtenbuch geführt wird) mit 1% von einem Viertel des Bruttolistenpreises pro Monat anzusetzen.

Der geldwerte Vorteil, den der Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu versteuern hat, beträgt somit $48.000 \text{ €} / 4 = 12.000 \text{ €} \times 1\% = 120 \text{ €}$ pro Monat (statt 480 € bei einem Pkw mit Verbrennungsmotor).

Nutzt der Arbeitnehmer den Firmenwagen auch für **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** muss der Arbeitgeber die Aufwendungen, die auf diese Fahrten entfallen, als Arbeitslohn erfassen. Pauschal sind 0,03% vom Bruttolistenpreis zu erfassen, bei einem reinen Elektrofahrzeug, das nach dem 31.12.2019 angeschafft wurde und dessen Bruttolistenpreis nicht mehr als 60.000 € beträgt, wird der Bruttolistenpreis mit einem Viertel angesetzt.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer nutzt einen Firmenwagen, der nach dem 31.12.2020 angeschafft wurde und dessen Bruttolistenpreis 48.000 € beträgt, auch für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der 18 km entfernt liegenden ersten Tätigkeitsstätte. Der geldwerte Vorteil, der als Arbeitslohn zu erfassen ist, beträgt $48.000 \text{ €} / 4 = 12.000 \times 0,03\% = 3,60 \text{ €} \times 18 \text{ km} = 64,80 \text{ €}$ pro Monat.

⁹⁹ Nach Steuerzahler-Tip Nr. 9/2020, S. 7

4. PKW-Überlassung und erweiterte Kürzung

Ist die Überlassung eines betrieblichen Kfz an Gesellschafter bzw. Arbeitnehmer zu privaten Zwecken für die erweiterte Kürzung schädlich?

OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinformation vom 28.09.2018

- Zurzeit sind vermehrt Fälle der Inanspruchnahme der erweiterten Grundstückskürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) streitig, in denen neben der ausschließlichen Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz Erträge aus der Überlassung eines betrieblichen Kfz zur privaten Nutzung erfasst bzw. entsprechende Ergebniskorrekturen vorgenommen wurden.
- § 9 Nr. 1 GewStG dient der Vermeidung der Doppelbelastung von Grundbesitz innerhalb der Realsteuern durch GewSt und GrSt. Dabei bezweckt § 9 Nr. 1 Sätze 2–5 GewStG nach ständiger Rechtsprechung die GewSt-Belastung der kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Gesellschaften derjenigen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften anzugleichen, die sich nur mit der Verwaltung von Grundvermögen befassen und damit nicht gewerbesteuerpflichtig sind.
- Zutreffend kann die erweiterte Kürzung nur dann gewährt werden, wenn der Stpfl. ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt oder daneben ausschließlich die nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erlaubten Tätigkeiten ausübt. Entscheidend ist bei der erforderlichen Prüfung dabei nicht der – ggf. gesellschaftsvertraglich vereinbarte – Unternehmenszweck, sondern das tatsächliche Verhalten im Rahmen der Geschäftsführung.
- Die Ausübung anderer Tätigkeiten i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 EStG führt damit grds. zu einem Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot und schließt die erweiterte Grundstückskürzung vollumfänglich aus. Nicht begünstigungsschädlich sind lediglich Nebentätigkeiten, die der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engen Sinne dienen und zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung sind.
- Ob die Überlassung eines betrieblichen Pkw an Gesellschafter und Mitunternehmer zu privaten Zwecken eine schädliche (Vermietungs-)Tätigkeit i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG darstellt, ist höchstrichterlich bisher nicht entschieden und auch in der Literatur bislang nicht problematisiert worden.
- Entsprechende Fälle werden daher zurzeit sowohl mit dem FM Nordrhein-Westfalen als auch auf Bund- und Länderebene abgestimmt. Die Bearbeitung der betroffenen Einzelfälle ist zunächst zurückzustellen. Gleiches gilt für die Auswertung entsprechender Prüfungsmitteilungen des Rechnungsprüfungsamts.

5. Anwendung der 1%-Regelung bei alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführern¹⁰⁰

Auch für den alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer, der Arbeitnehmer der GmbH ist und über einen vom Arbeitgeber auch zur Privatnutzung überlassenen Firmenwagen verfügt, gelten nach dem **Beschluss des BFH vom 16.10.2020 (Az. VI B 13/20)** die allgemeinen Grundsätze zum Zufluss von Arbeitslohn. Von letzterem ist auch dann auszugehen, wenn der Geschäftsführer belastbar behauptet, den Firmenwagen nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten nur mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben.

6. EuGH stellt deutsche Praxis der Dienstwagenbesteuerung infrage¹⁰¹

Zusammenfassung des Aufsatzes „Rüttelt der EuGH an der deutschen Praxis der Dienstwagenbesteuerung? – Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 20.01.2021 in der Rs. C-288/19“ von Oldiges ([DB1357921](#)) auf S. 588

In einem aktuellen Urteil hat sich der EuGH zur Entgeltlichkeit bei der Dienstwagenüberlassung geäußert.

Seit vielen Jahren sieht die deutsche Finanzverwaltung in der Dienstwagenüberlassung zur privaten Nutzung an einen Arbeitnehmer eine entgeltliche Dienstleistung. Sie ist nach ihrer Auffassung als eine langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels anzusehen, die am Wohnort des Arbeitnehmers zu besteuern ist (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG). Zu einem anderen Ergebnis ist kürzlich der EuGH gekommen – allerdings in einem besonderen Einzelfall.

Entscheidung des EuGH

In dem beim FG Saarland anhängigen Urteilsfall (Az. 1 K 1208/16) überließ eine luxemburgische Gesellschaft einem Mitarbeiter mit Wohnsitz in Deutschland ein Unternehmensfahrzeug auch zur Privatnutzung. Das Besondere: Es waren weder Lohnabzüge noch sonstige Einbehalte vereinbart. In seinem Urteil verneint der EuGH die für die steuerpflichtige Vermietung von Beförderungsmitteln erforderliche Entgeltlichkeit (Rs. C-288/19). Nach seiner Ansicht erfolgt die Fahrzeugüberlassung nicht entgelt-

¹⁰⁰ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2021, 117

¹⁰¹ Nach Der Betrieb Nr. 12 vom 22.03.2021 S. M10

lich, wenn der Arbeitnehmer für die Nutzung weder eine Zahlung leistet noch einen Teil seiner Barvergütung verwendet und auch nicht auf andere Vorteile verzichtet. In diesem Fall komme eine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe in Betracht (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Diese setzt voraus, dass das Fahrzeug zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt. In diesem Fall ist eine unentgeltliche Wertabgabe an dem Ort zu besteuern, von dem aus der Arbeitgeber sein Unternehmen betreibt.

Auswirkung auf die deutsche Praxis

Die Feststellungen des EuGH können grds. nur auf vergleichbare Fälle übertragen werden. Für die Praxis stellt sich somit die Frage, wann konkret von einer Unentgeltlichkeit der Dienstwagenüberlassung ausgegangen werden kann. Sofern der Arbeitgeber den Dienstwagen weder auf Grundlage eines Arbeitsvertrags noch einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage gewährt, bestehen zunächst Argumente für die Annahme einer Unentgeltlichkeit. Der BFH nimmt in Fällen einer fehlenden Vereinbarung über die Entgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung grds. eine Unentgeltlichkeit an (u.a. Az. V R 104/98). Etwas anderes gilt jedoch, wenn diese kraft üblicher Praxis als konkludent vereinbart gilt (z.B. bei Führungskräften). Mitarbeitern auf Führungsebene wird regelmäßig vom Arbeitgeber ein Fahrzeug zur Verfügung gestellt, sodass in diesen spezifischen Fällen von einer entsprechend vereinbarten Kombination aus Bar- und Sachlohn ausgegangen werden kann. Nach der neuen Rspr. des EuGH ist diese Auffassung aber zweifelhaft, da der Arbeitnehmer weder eine Zahlung leistet noch einen Teil seines Barlohns verwendet noch eine entsprechende Parteivereinbarung existiert. Unter diesen Umständen bejaht der EuGH eine Unentgeltlichkeit.

FAZIT

Unternehmen sollten die Verträge zur Dienstwagenüberlassung im Hinblick auf eine vereinbarte Entgeltlichkeit genau prüfen. Sofern Argumente für eine Unentgeltlichkeit vorliegen, können sie sich direkt auf die EuGH-Entscheidung berufen.

Eine unentgeltliche Wertabgabe ist – entgegen der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung – an dem Ort zu besteuern, von dem aus der Arbeitgeber sein Unternehmen betreibt.

Somit können inländische Unternehmen von der EuGH-Entscheidung profitieren, wenn der Steuersatz in Deutschland im Vergleich zum Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers niedriger ist. Zudem entfällt eine ggf. bestehende Registrierungspflicht im Ausland.

XII. Steuerliches Einlagekonto

1. Steuerliches Einlagekonto und Stiftungen

Frage: Müssen auch Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto führen?

Steuerliches Einlagekonto bei rechtsfähiger, nicht steuerbefreiter Stiftung - Rechtsfortbildende Interpretation einer lückenhaften steuerlichen Norm zugunsten des Steuerpflichtigen

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 31. Juli 2019 – 1 K 1505/15 –, juris. Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 42/19).

Im Interesse der gebotenen steuerlichen Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Stiftungen ist auch für rechtsfähige Stiftungen ein steuerliches Einlagekonto zu führen. Für dieses sind (auch) die in § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG normierten Regelungen zu Zu- und Abgängen im Zeitraum vom Beginn bis zum Ende des Wirtschaftsjahres zu beachten.

1. Für die Annahme von Einnahmen aus Leistungen, die Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG), kommt es grundsätzlich nicht darauf an,
 - ob der Leistungsempfänger rechtlich die Stellung eines Anteilseigners innehat.
 - **Ausschlaggebend ist, ob seine Stellung wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht (vgl. BFH-Rechtsprechung).**
2. Es bestehen gute Gründe für die Annahme, dass im Rahmen der nach § 27 Abs. 7 KStG lediglich entsprechend anzuwendenden Regelung des § 27 Abs. 1 KStG das in seinem Bestand zu erhaltende Stiftungskapital trotz Unterschieden zum herkömmlichen Nennkapital bei Kapitalgesellschaften dem Nennkapital i.S.d. § 27 Abs. 1 KStG gleichzustellen ist (vgl. Urteil des FG Münster vom 16.01.2019 9 K 1107/17 F)

Eine rechtsfähige Stiftung verfügt über ein dem Nennkapital vergleichbares Vermögen und muss ein steuerliches Einlagekonto führen - Steuerliche Gleichbehandlung von Stiftungen und Kapitalgesellschaften

FG Münster vom 16.01.2019 9 K 1107/17 F). Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 21/19). Die Revision wurde zurückgenommen (BFH-Einstellungsbeschluss vom 19.06.2019 I R 21/19, nicht dokumentiert).

1. Für rechtsfähige Stiftungen, die Leistungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gewähren können, ist gemäß § 27 Abs. 7 i.V.m. Abs. 1 KStG ein steuerliches Einlagekonto zu führen und dessen Bestand nach Maßgabe des § 27 Abs. 2 KStG festzustellen.
2. Im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist es unbeachtlich, ob die Destinatäre einer Stiftung rechtlich die Stellung eines Anteilseigners innehaben. Ausschlaggebend ist, ob ihre Stellung wirtschaftlich derjenigen eines Anteilseigners entspricht.
3. Die Verengung des Anwendungsbereichs des § 27 Abs. 7 KStG auf Körperschaften und Personenvereinigungen - unter Außerachtlassung der Vermögensmassen - beruht auf einem gesetzgeberischen Versehen. Die Lücke im Wortlaut der Norm ist durch teleologische Extension zu schließen.
4. Gesellschaftsbeteiligungen, die ein Stifter bei Errichtung einer selbständigen, nicht gemeinnützigen Stiftung des privaten Rechts auf diese überträgt, und eine entsprechend dem Stiftungsgeschäft geleistete Barzuwendung sind in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG als Leistungen in das mit dem Nennkapital einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stiftungskapital anzusehen und können daher - wie Nennkapital - nicht bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos berücksichtigt werden.
5. Die hier vertretene Auffassung erfordert einen zusätzlichen Dokumentationsaufwand. Der Bestand des „steuerlichen Nennkapitals“ einer Stiftung ist über den Lauf der Jahre außerhalb der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gesondert festzuhalten.

2. Einlagekonto und BgA

BFH: Notwendigkeit der Feststellung des Einlagekontos für BgA ohne Feststellungsunterbrechung¹⁰²

Der Bestand des Einlagekontos eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ist nach § 27 Abs. 7 iVm § 27 Abs. 2 KStG weder an die Gewinnermittlungsart noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gebunden.

BFH, Urteil vom 30.09.2020 - I R12/17, DStR 2021, 468 (Vorinstanz: BeckRS 2017, 94423)

¹⁰² Nach Baumgartner, DStRK 07/2021, 90

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.) war eine Gemeinde, die einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) in Form eines Regiebetriebs ohne eigene Rechtspersönlichkeit betrieb. Der BgA ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und erzielte bis einschließlich 2010 jährlich weniger als 350.000 € Umsatz sowie weniger als 30.000 € Gewinn. In der Gewinnermittlung für 2011 wies der BgA einen Gewinn iHv 35.416 € aus. Mit Bescheiden zum 31.12.2002 bis zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 KStG und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapitals gemäß § 28 Abs. 2 KStG für 2004 bis 2006 stellte das FA das steuerliche Einlagenkonto jeweils mit 0 € fest. Für die nachfolgenden Veranlagungszeiträume wurden keine entsprechenden Feststellungsbescheide erlassen. Mit Bescheid zum 31.12.2011 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 S. 3 KStG stellte das FA das steuerliche Einlagekonto und das durch Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital fest. Das FA ging bei der Berechnung von einer Bindungswirkung der Feststellungsbescheide bis zum 31.12.2006 aus, setzte die 2007 bis 2009 entstandenen Verluste an und brachte den Gewinn 2011 in Abzug. Nach Auffassung der Kl. sei der Feststellungsbescheid zum 31.12.2006 jedoch kein Grundlagenbescheid für den Feststellungsbescheid zum 31.12.2011. Es mangle an einer ununterbrochenen Kette von Feststellungsbescheiden. Nach erfolglosem Einspruch gab das FG der Klage statt.

Entscheidung

Auf Revision des FA hob der BFH das angefochtene Urteil auf und verwies die Sache zurück an das FG. Das steuerliche Einlagekonto sei gemäß § 27 Abs. 1 S. 2 KStG ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge fortzuschreiben. Das so ermittelte Einlagekonto sei nach § 27 Abs. 2 S. 1 KStG festzustellen. Dieser Bescheid sei Grundlagenbescheid für den Bescheid über die Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt. Gemäß § 27 Abs. 6 KStG würden die Regelungen in § 27 Abs. 1 bis 6 KStG sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen gelten, die Leistungen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 9 oder 10 EStG gewähren können. Danach zählten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht vor der Körperschaftsteuer befreiten BgA iSd § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder Umsätze erzielt, die bestimmte Grenzbeträge überschreiten. Die Kl. überschritt im Streitjahr erstmals die Grenzbeträge, weshalb die Kapitalerträge des Streitjahres bei der Trägerkörperschaft steuerpflichtig und das steuerliche Einlagekonto gemäß § 27 KStG zum 31.12.2011 gesondert festzustellen seien. In vorliegendem Fall sei der Bescheid zum 31.12.2006 kein Grundlagenbescheid für den Bescheid zum 31.12.2011, weil er nur für den

Bescheid über die gesonderte Feststellung zum folgenden Feststellungszeitpunkt Grundlagenbescheid sein könne. Eine Bindungswirkung über diesen Zeitpunkt hinaus sei ausgeschlossen. Indessen seien noch Feststellungsbescheide auf das Ende der Jahre 2007 bis 2010 zu erlassen. Dies könne auch nach Ablauf der für sie geltenden Feststellungsfrist insoweit erfolgen, als die gesonderte Feststellung für eine Steuerfestsetzung von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen sei (§ 181 Abs. 5 AO). Das FG sei unzutreffend davon ausgegangen, dies sei nicht möglich, weil in den Jahren 2007 bis 2010 die Voraussetzungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht vorlagen. Es komme jedoch nicht auf die tatsächliche Leistungsgewährung, sondern darauf an, ob die persönlichen Voraussetzungen dieser Tatbestände erfüllt seien. Die Feststellung des Einlagekontos sei hingegen weder an die Gewinnermittlungsart noch an das Überschreiten der Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gebunden. Das Einlagekonto solle fortlaufend festgestellt werden. Dies gelte insbesondere, soweit mit Blick auf die angesprochenen Betragsgrenzen ansonsten nur für einzelne Jahre Feststellungen zu erfolgen hätten. So könne es auch in Jahren ohne Gewinne zu Einlagen oder Einlagenrückzahlungen kommen. Soweit das FA vorgetragen hat, dass der Erlass nachträglicher Bescheide erheblichen Verwaltungsaufwand bedeute, führe dies zu keinem anderen Ergebnis.

Praxishinweis:

Das Besprechungsurteil stellt klar, dass das steuerliche Einlagekonto eines BgA in Form eines Regiebetriebs ohne eigene Rechtspersönlichkeit unabhängig von der Gewinnermittlungsart und den Betragsgrenzen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG in jedem Jahr festgestellt werden muss. In der Praxis sollten entsprechende Erklärungen abgegeben werden bzw. der Erlass eines Feststellungsbescheides beantragt werden.

XIII. Gesetzgebung (Zivilrecht)

1. Die neuen „Corona“-Regelungen im GmbH-Recht¹⁰³

Der Gesetzgeber hat im Eilverfahren zwei Gesetzesvorhaben zum Gesellschaftsrecht

- Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19- Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht [COVID-19-G] vom 27.03.2020, BGBl. I 2020, 569; siehe auch GmbH-StB 2020, 93 - hier: Art. 2 „Gesetz über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsgesetz zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie [MaßnG-GesR] und
- Gesetz zur Errichtung eines Wirtschaftsstabilisierungsfonds (WStFG) vom 27.03.2020, BGBl. I 2020, 543; siehe auch GmbH-StB 2020, 93

umgesetzt.¹⁰⁴

Ziel beider Gesetze ist es einerseits, die Beschlussfähigkeit der Gesellschaften in Zeiten der Kontaktbeschränkung zu erleichtern, und andererseits die Umsetzung staatlich veranlasster Stabilisierungsmaßnahmen zu erleichtern.

Präsenzeinschränkungen: In Zeiten der Kontaktbeschränkung ergibt sich das Problem, mit möglichst wenig physischer „vor Ort“-Präsenz der beteiligten Akteure handlungsfähig zu bleiben. Bei nicht formbedürftigen Beschlussfassungen hilft in der Praxis die Erweiterung der Möglichkeiten gem. § 48 Abs. 2 GmbHG durch § 2 des COVID-19-MaßnG-GesR. Der Autor zeigt, dass z.B. auch mit bloßen E-Mail-Vollmachten gearbeitet werden könne, die allerdings zur Vorlage in einem HR-Verfahren ausgedruckt und dann als Scan-Bild der jeweiligen HR-Anmeldung beigelegt werden sollten. Eine „normale“ Satzungsänderung außerhalb der Anmeldematerien des § 78 GmbHG lässt sich - wie der Autor zeigt - ohne physische Präsenz auch nur eines Gesellschafters oder Geschäftsführers allein über das Notariat abwickeln.

Kapitalmaßnahmen werden durch § 2 WStBG erleichtert. Insbesondere Beschlüsse der Gesellschafterversammlung bei Kapitalerhöhungen gegen Einlagen gem. §§ 55 ff. GmbHG, bei Kapitalherabsetzungen nach §§ 58 ff. GmbHG und bei der Schaffung eines genehmigten Kapitals gem. § 55a GmbHG bedürfen ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag lediglich der einfachen Mehrheit der anwesenden Stimmen.

Für das Umwandlungsrecht verlängert Art. 2 § 4 des COVID-19-MaßnG die umwandlungsrechtliche „Bilanzfrist“ des § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG von 8 auf 12 Monate.

¹⁰³ Nach Brinkmeier, GmbH-StB 09/2020, 307

¹⁰⁴ Fundstelle: Schulte, GmbHR 2020, 689

Als Ergebnis hält der Autor fest, dass beide Gesetze vor dem Hintergrund katastrophaler Auswirkungen der „Corona-Pandemie“ einerseits begrüßenswert sind, andererseits aus Sicht kleinerer und mittlerer GmbHs hinter den Bedürfnissen der Praxis zurückbleiben.

2. Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und Einschränkung der Organhaftung – Eine Zwischenbilanz nach vier Monaten COVInsAG¹⁰⁵

Am 27.3.2020 ist das COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG) vom Deutschen Bundestag verabschiedet worden mit Rückwirkung zum 01.03.2020 (BGBl. I 2020, 569).

Zusammenfassende Thesen

1. Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht in § 1 COVInsAG ist kein Freibrief für gläubigerschädigendes Handeln. Insbesondere die Strafbarkeit und Haftung wegen Eingehungsbetrugs bleiben unberührt.
2. Die Regelung in § 1 COVInsAG folgt einem Drei-Stufen-Konzept: Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht ist die Regel (Stufe 1). Der den Geschäftsführer in Anspruch nehmende Insolvenzverwalter oder Gläubiger kann aber darlegen und beweisen, dass eine der beiden Ausnahmen von der Aussetzung eingreift (Stufe 2): (1) Die Insolvenz ist von der Pandemie unabhängig. Dies ist bei einer vor dem 01.03.2020 eingetretenen Insolvenzreife (Überschuldung und/oder Zahlungsunfähigkeit) regelmäßig anzunehmen. (2) Es fehlen Aussichten zur Beseitigung einer Zahlungsunfähigkeit; diese sind von staatlichen Rettungsmaßnahmen ebenso abhängig wie von diversen zivilrechtlichen Vorfragen, die in der Corona-Krise streitig (geworden) sind. Die Anforderungen an den vom Anspruchsteller zu führenden Gegenbeweis sind deutlich erhöht, wenn der Geschäftsführer nachweist, dass das Unternehmen Ende 2019 noch nicht zahlungsunfähig war (Stufe 3). Bei einer erst nach dem 01.03.2020 eingetretenen Insolvenzreife dürfte der Gegenbeweis selten zu führen sein.
3. Die Außenhaftung des Geschäftsführers gegenüber den (Neu-)Gläubigern gem. § 823 Abs. 2 i.V.m. § 15a InsO entfällt bei ausgesetzter Insolvenzantragspflicht jedenfalls für seit dem 27.03.2020 getroffene Dispositionen der Neugläubiger.
4. Mit dem Ende des Aussetzungszeitraums (derzeit: 30.09.2020) setzt die Insolvenzantragspflicht nach allgemeinen Regeln wieder ein. Bei Insolvenzreife am

¹⁰⁵ Nach Bitter, GmbHR 15/2020, 797, 806f.

30.09.2020 steht eine weitere Drei-Wochen-Frist i.S.v. § 15a Abs. 1 InsO regelmäßig nicht zur Verfügung. Mit der Erstellung einer Fortführungsprognose i.S.v. § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO ist bereits vor dem 30.09.2020 zu beginnen.

5. Das Antragsrecht besteht trotz Aussetzung der Antragspflicht fort und sollte bei fehlender Liquidität insbesondere dann genutzt werden, wenn die Fortführung des Betriebs die Gefahr des Eingehungsbetrugs (These 1) mit sich bringt.
6. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG sind im Zustand *fehlender* Insolvenzantragspflicht trotz *bestehender* Insolvenzreife – wie auch sonst (insbesondere im Insolvenzeröffnungsverfahren) – alle Maßnahmen erlaubt, die gemessen am Gläubiger- und nicht am Gesellschafterinteresse der Erhaltung und Mehrung der Vermögensmasse der Gesellschaft dienen. Die grundsätzlich fortbestehende und im Zustand der Insolvenzverschleppung praktisch alle Zahlungen verbietende Massesicherungspflicht aus § 64 Satz 1 GmbHG wird insoweit durch § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG i.V.m. § 64 Satz 2 GmbHG eingeschränkt. Im Hinblick auf das zulässige Handeln der Geschäftsführung besteht (nur) in diesem Fall eine Parallele zur Insolvenzverwalterhaftung, wie sie der IX. Zivilsenat des BGH im Urteil vom 12.03.2020 präzisiert hat.

3. Gesetzgebung: Bundestag/Bundesrat - Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht¹⁰⁶

Der Bundestag hat am 17.09.2020 das Gesetz zur Änderung des Covid-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes (BT-Drs. 19/22178) in der vom Rechtsausschuss geänderten Fassung (BT-Drs. 19/22593) verabschiedet¹⁰⁷. Das Gesetz sieht vor, durch eine Änderung der §§ 1 und 2 des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes (COVInsAG) die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht in den Fällen der Überschuldung für den Zeitraum vom 01.10.2020 bis zum 31.12.2020 zu verlängern. Auf Empfehlung des Rechtsausschusses wird der Verweis in § 2 Abs. 4 COVIns-AG-E nunmehr zur Klarstellung auf den Abs. 1 beschränkt.

Der Bundesrat hat das Gesetz bereits einen Tag später passieren lassen¹⁰⁸, so dass es nach Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten und Verkündung im BGBl. in Kraft treten kann.

Deutscher Bundestag, Beschluss vom 17.09.2020 — BT-Drs.19/22178, BT-Drs. 19/22593)

¹⁰⁶ Nach DStR 39/2020, S. XII

¹⁰⁷ zum Kabinettsbeschluss vgl. *Zieglermeier*, DStR-Kompakt H. 36/2020

¹⁰⁸ vgl. BR-Drs. 542/20 (B)

4. Inhalt und Rechtsfolgen¹⁰⁹

Verlängerung der Aussetzung nur bei coronabedingter Überschuldung

Gemäß dem COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG) ist die Insolvenzantragspflicht wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung – zunächst zeitlich befristet bis zum 30.09.2020 – unter bestimmten **Voraussetzungen** ausgesetzt worden:

Die Krise eines Unternehmens muss auf der COVID-19-Pandemie beruhen, und

- es erscheint nicht aussichtslos, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen.
- Diese Voraussetzungen werden vom Gesetz (widerlegbar) vermutet, sofern der Schuldner nicht zum 31.12.2019 zahlungsunfähig war.

Entgegen der ursprünglich bereits im COVInsAG angelegten Möglichkeit der zeitlichen Verlängerung der Aussetzungsfrist bis 31.03.2021 durch Rechtsverordnung hat nunmehr am 18.09.2020 der Bundesrat eine am Vorabend vom Bundestag beschlossene Änderung gebilligt, wonach die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht nur in den Fällen der **Überschuldung** für den Zeitraum vom **01.10.2020 bis zum 31.12.2020** gilt.

Differenzierte Antragsfolgen bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit

Damit strebt der Gesetzgeber ab 01.10.2020 eine Differenzierung bei den Insolvenzantragstatbeständen der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit an.

Anders als in der Ausnahmesituation im März und April 2020, in der die Betroffenen angesichts der überstürzenden Ereignisse Zeit und Gelegenheit benötigten, sich auf die Entwicklungen einzustellen, erscheint dem Gesetzgeber nach Auslaufen der Aussetzungsfrist bis 30.09.2020 eine Verschonung von zahlungsunfähigen Unternehmen derzeit weder notwendig noch verhältnismäßig. Denn bei zahlungsunfähigen Unternehmen sei die Krise bereits so weit vorangeschritten, dass die Unternehmen nicht mehr in der Lage seien, ihre laufenden Kosten und Verbindlichkeiten zu decken; deshalb – so der Gesetzgeber – seien auch Aussichten auf eine Fortführung der Tätigkeit außerhalb der Pandemie gering. Unter dem Gesichtspunkt von **Gläubigerschutz** und **Integrität des Marktprozesses** sei daher eine Verlängerung bei Zahlungsunfähigkeit nach dem 30.09.2020 **nicht zu rechtfertigen**.

Hingegen sieht der Gesetzgeber weiterhin das Bedürfnis für eine Verlängerung der Aussetzung der Antragspflicht wegen **Überschuldung**, da diese im Wesentlichen auf einer **Fortbestehensprognose** beruht, die sich auf einen Zeitraum von bis zu zwei

¹⁰⁹ Nach Hörtnagl/ Bode, BC 10/2020

Jahren bezieht. Unter den gegenwärtigen Bedingungen können entsprechende **Prognosen** aber weiterhin **kaum verlässlich erstellt** werden, da sie mit Unsicherheiten behaftet sind, die aus der Ungewissheit in Bezug auf den weiteren Verlauf der Pandemie und deren Auswirkungen auf das Wirtschaftsgeschehen resultieren. Diese Unsicherheiten bei der Frage der **Überschuldung sollen bis zum 31.12.2020 nicht zu einer Insolvenzantragstellung** zwingen.

Insolvenzaussetzung ab 01.10.2020

Gemäß dem neu eingefügten Absatz 2 in § 1 COVInsAG ist vom 01.10.2020 bis zum 31.12.2020 allein die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags wegen Überschuldung nach Maßgabe des Absatzes 1 ausgesetzt.

Nach der Gesetzesbegründung sollen **zahlungsunfähige** Unternehmen und Vereine, die bis einschließlich zum 30.09.2020 nicht antragspflichtig sind, weil ihre Insolvenzreife auf den Folgen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten auf eine Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit bestehen, **ab dem 01.10.2020** wieder der **regulären Antragspflicht** unterliegen.

Nur diejenigen Unternehmen und Vereine, die **COVID-19-bedingt überschuldet**, aber **zahlungsfähig** sind, bekommen für ihre Bemühungen zur Abwendung der Insolvenz hingegen **Zeit bis zum 31.12.2020**. Durch die Bezugnahme auf den bisherigen § 1 Abs. 1 COVInsAG verbleibt es damit auch in Fällen der Überschuldung unverändert bei der bisherigen Voraussetzung, dass die Überschuldung auf den Folgen der Pandemie beruht. Sobald ein zunächst überschuldetes, damit auch ab dem 01.10.2020 antragsbefreites Unternehmen hingegen zahlungsunfähig wird, unterliegt es der regulären Antragspflicht.

Sonstige Auswirkungen

Auch die **haftungs- und anfechtungsrechtlichen Erleichterungen** gemäß § 2 COVInsAG gelten über den 30.09.2020 hinaus bis zum 31.12.2020 nur noch für **überschuldete** Unternehmen fort, während diese für zahlungsunfähige Unternehmen zum 01.10.2020 entfallen.

Kreditgeber werden künftig wieder verstärkt darauf achten, sich weder einem Haftungsrisiko wegen Mitwirkung an einer Insolvenzverschleppung noch den Konsequenzen des § 826 BGB durch Kreditvergabe an zahlungsunfähige Unternehmen auszusetzen, und daher Nachweise der nachhaltigen Beseitigung einer etwa bereits eingetretenen Zahlungsunfähigkeit durch die Kreditaufnahme verlangen. Mit Blick auf die ab dem 31.12.2020 auch bei Überschuldung wieder eintretende Insolvenzantragspflicht sollten sich **Kreditgeber** einen **Liquiditätsplan** vorlegen lassen, wonach eine Fortbestehensprognose der Gesellschaft mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu bejahen ist.

Bei Anzeichen wirtschaftlicher Probleme können spätere Anfechtungsrisiken in Bezug auf vom späteren Insolvenzschuldner erhaltene Zahlungen dadurch gemindert werden, dass nur gegen **Vorkasse** bzw. im Rahmen eines sog. **Bargeschäfts** geleistet wird und inkongruente (nicht übereinstimmende) **Gegenleistungen**, also andere als die vom Vertragspartner geschuldeten Leistungen, vermieden werden.

Folgen bei Ende der Aussetzungsfrist

Nach Wegfall eines Aussetzungsgrundes oder Ablauf der Aussetzungsfrist gilt unverändert die dann anlaufende **Drei-Wochen-Insolvenzantragsfrist** und damit das Erfordernis der Prüfung von Zahlungsfähigkeit und positiver Fortführungsprognose. Rechtzeitig und mit hinreichendem zeitlichem Vorlauf sind bei bestehender Zahlungsfähigkeit und aussichtsreicher Sanierung die Möglichkeiten der Eigenverwaltung zu prüfen.

Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG, BGBl. I 2020, 3256)

Die EU-Richtlinie (EU) 2019/1023 vom 20.06.2019 über präventive (vorbeugende) Restrukturierungs-, Insolvenz- und Entschuldungsverfahren sowie die andauernden wirtschaftlichen Folgen der COVID-19-Pandemie haben den Gesetzgeber zum Erlass eines SanInsFoG veranlasst, das ab 01.01.2021 in Kraft getreten ist. Nach dem Gesetzentwurf sollen u.a. folgende **Ziele** erreicht werden:

- Sanierungsvorhaben sollen nicht am Widerstand einzelner Gläubiger scheitern;
- Nachjustierung bei der Ausgestaltung von Eigenverwaltung und Insolvenzplanrecht;
- Anpassung der Systematik der Insolvenzantragsgründe beim Tatbestand der drohenden Zahlungsunfähigkeit, der nach dem Gesetzentwurf ein Prognosezeitraum von 24 Monaten zugrunde gelegt werden soll, und der Überschuldung, der die positive Fortführungsprognose auf die kommenden 12 Monate begrenzt;
- Konturierung (Abgrenzung aufgrund klarer Merkmale) der Geschäftsleiterhaftung bei der Eigenverwaltung.

5. Markante Rechtsänderungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht 2021¹¹⁰

Die COVID-19-Pandemie determiniert derzeit nahezu alle Lebensbereiche. Der Gesetzgeber hat ab dem Frühjahr 2020 eine Vielzahl von insolvenzrechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen gesetzt, um die Auswirkungen der Corona-Krise abzumildern. Zum Jahresende 2020 sind mit dem Gesetz zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens, dem Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG) sowie dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) weitere wichtige Gesetzesvorhaben abgeschlossen worden. Das im SanInsFoG enthaltene Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) setzt hierbei zugleich die unionsrechtliche Richtlinie 2019/1023 vom 20.06.2019 über den präventiven Restrukturierungsrahmen um. Der nachfolgende Beitrag soll einen ersten Überblick zu beratungsrelevanten Rechtsänderungen liefern.

I. Insolvenzzrechtliche Rahmenbedingungen

Besondere Schlaglichter sind z.B. die Aussetzung der Insolvenzantragspflichten, die Einführung eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens, die Hinweis- und Warnpflichten bei Erstellung der Handelsbilanz gem. § 102 StaRUG sowie die Änderung des § 55 Abs. 4 InsO bzw. die Einfügung des § 35 Abs. 3 InsO.¹¹¹

¹¹⁰ Nach Uhländer, in DB 1-2/2021, 16ff.

¹¹¹ Die weiteren Wechselwirkungen der Rechtsänderungen auf das Besteuerungsverfahren von Unternehmen in der Krise, Sanierung und Insolvenz werden in einem der nachfolgenden Hefte – auch mit Blick auf die bisherige finanzgerichtliche Rspr. – erläutert (z.B. Haftung gem. § 69 AO im Verhältnis zur insolvenzrechtlichen Regelung des § 15b Abs. 8 InsO n.F.). So bestimmt nunmehr § 15b Abs. 8 InsO n.F.: „Eine Verletzung steuerrechtlicher Zahlungspflichten liegt nicht vor, wenn zwischen dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO oder der Überschuldung nach § 19 InsO und der Entscheidung des Insolvenzgerichts über den Insolvenzantrag Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden, sofern die Antragspflichtigen ihren Verpflichtungen nach § 15a InsO nachkommen. Wird entgegen der Verpflichtung nach § 15a InsO ein Insolvenzantrag verspätet gestellt, gilt dies nur für die nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung fällig werdenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis. Wird das Insolvenzverfahren nicht eröffnet und ist dies auf eine Pflichtverletzung der Antragspflichtigen zurückzuführen, gelten die Sätze 1 und 2 nicht.“; zu den Neuregelungen der Geschäftsleiterpflichten und Geschäftsleiterhaftung nach dem StaRUG und SanInsFoG vgl. dezidiert Brünkmans, ZInsO 2021 S. 1.

1. Aussetzung der Insolvenzantragspflichten (§ 15a InsO, § 42 Abs. 2 BGB)

Der Gesetzgeber hat in drei Gesetzen den Anwendungsbereich des § 15a InsO¹¹² geändert, um für bestimmte Zeiträume und Fallgruppen die Insolvenzantragspflichten auszusetzen.

a) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.03.2020¹¹³

Die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach § 15a InsO und nach § 42 Abs. 2 BGB ist bis zum 30.09.2020 ausgesetzt (§ 1 Satz 1 COVInsAG). Dies gilt nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des SARSCoV-2-Virus (COVID-19-Pandemie) beruht oder wenn keine Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen (§ 1 Satz 2 COVInsAG). War der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig, wird vermutet, dass die Insolvenzreife auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen (§ 1 Satz 3 COVInsAG). Ist der Schuldner eine natürliche Person, so ist § 290 Abs. 1 Nr. 4 InsO mit der Maßgabe anzuwenden, dass auf die Verzögerung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Zeitraum zwischen dem 01.03.2020 und dem 30.09.2020 keine Versagung der Restschuldbefreiung gestützt werden kann (§ 1 Satz 4 COVInsAG). Die Sätze 2 und 3 gelten entsprechend (§ 1 Satz 5 COVInsAG). Bei zwischen dem 28.03.2020 und dem 28.06.2020 gestellten Gläubigerinsolvenzanträgen setzt die Eröffnung des Insolvenz-

¹¹² Durch Art. 5 Nr. 8 Buchst. a Doppelbuchst. aa SanInsFoG (BGBl. I 2020 S. 3256 [3282]) ist zugleich § 15a Abs. 1 Satz 1 InsO wie folgt geändert worden: In Satz 1 werden nach dem Wort „Zögern“ das Komma und die Wörter „spätestens aber drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung,“ gestrichen. Durch Art. 5 Nr. 8 Buchst. a Doppelbuchst. bb SanInsFoG ist zudem § 15a Abs. 1 Satz 2 InsO eingefügt worden: „Der Antrag ist spätestens drei Wochen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit und sechs Wochen nach Eintritt der Überschuldung zu stellen“ (vgl. Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz [BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 99]). Die Gesetzesbegründung führt hierzu an (BT-Drucks. 19/24181 S. 189): „Hinsichtlich der Sanierungsbemühungen zur Beseitigung einer eingetretenen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung wird durch die neue Regelung differenziert. Bei der Zahlungsunfähigkeit bleibt es dabei, dass die Ungewissheit über eine Wiederherstellung der Zahlungsfähigkeit längstens drei Wochen hinzunehmen ist. Zur Beseitigung einer Überschuldung stehen hingegen zukünftig bis zu sechs Wochen zur Verfügung. Die Verlängerung soll es dem Schuldner ermöglichen, laufende Sanierungsbemühungen außergerichtlich noch zu einem erfolgreichen Abschluss zu bringen oder gegebenenfalls eine Sanierung im präventiven Restrukturierungsrahmen oder auf der Grundlage eines Eigenverwaltungsverfahrens ordentlich und gewissenhaft vorzubereiten. Im Übrigen bleibt es jedoch dabei, dass nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ein Eröffnungsantrag ohne schuldhaftes Zögern zu stellen ist. Dies bedeutet, dass die Höchstfristen nicht ausgeschöpft werden dürfen, wenn zu einem früheren Zeitpunkt feststeht, dass eine nachhaltige Beseitigung der Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung nicht erwartet werden kann. Wenn ersichtlich ist, dass Sanierungsbemühungen keine Erfolgsaussichten (mehr) haben, ist der Insolvenzantrag umgehend zu stellen.“

¹¹³ BGBl. I 2020 S. 569: COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG).

verfahrens voraus, dass der Eröffnungsgrund bereits am 01.03.2020 vorlag (§ 3 COVInsAG).

b) Gesetz zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes vom 25.09.2020¹¹⁴

Vom 01.10.2020 bis zum 31.12.2020 ist allein die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags wegen Überschuldung nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 COVInsAG ausgesetzt (§ 1 Abs. 2 COVInsAG).¹¹⁵

c) Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes (Art. 10 SanInsFoG)¹¹⁶

Vom 01.01.2021 bis zum 31.01.2021 ist die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 COVInsAG für die Geschäftsleiter solcher Schuldner ausgesetzt, die im Zeitraum vom 01.11.2020 bis zum 31.12.2020 einen Antrag auf die Gewährung finanzieller Hilfeleistungen im Rahmen staatlicher Hilfsprogramme zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie gestellt haben (§ 1 Abs. 3 Satz 1 COVInsAG). War eine Antragstellung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen innerhalb des Zeitraums nicht möglich, gilt § 1 Abs. 3 Satz 1 COVInsAG auch für Schuldner, die nach den Bedingungen des staatlichen Hilfsprogramms in den Kreis der Antragsberechtigten fallen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 COVInsAG). § 1 Abs. 3 Satz 1 und 2 COVInsAG gelten nicht, wenn offensichtlich keine Aussicht auf Erlangung der Hilfeleistung besteht oder die erlangbare Hilfeleistung für die Beseitigung der Insolvenzreife unzureichend ist (§ 1 Abs. 3 Satz 4 COVInsAG).

Die Einfügung des § 1 Abs. 3 COVInsAG wird wie folgt begründet:¹¹⁷

„Infolge der jüngsten behördlichen Maßnahmen in Reaktion auf die Zunahme des Infektionsgeschehens ist es im Spätherbst wieder zu erheblichen Beeinträchtigungen des Wirtschaftsverkehrs und in der Folge zu Umsatzeinbrüchen in den hiervon besonders betroffenen Unternehmensbranchen gekommen. In Reaktion hierauf ist das Angebot staatlicher Hilfeleistungen nochmals ausgebaut worden (sog. „November- und Dezemberhilfen“). Die Bearbeitung der

¹¹⁴ BGBl. I 2020 S. 2016: Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes.

¹¹⁵ Der bisherige Wortlaut von § 1 COVInsAG wurde Abs. 1.

¹¹⁶ BGBl. I 2020 S. 3256 [3292]; BT-Beschluss vom 17.12.2020; vgl. Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 136); der Bundesrat hat in seiner 998. Sitzung am 18.12.2020 beschlossen, zu dem vom BT am 17.12.2020 verabschiedeten Gesetz einen Antrag gem. Art. 77 Abs. 2 GG nicht zu stellen (BR-Drucks. 762/20 vom 18.12.2020).

¹¹⁷ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 vom 16.12.2020 S. 15).

Anträge auf die Gewährung der beantragten Hilfen nimmt angesichts der Fülle der Anträge Zeit in Anspruch. Auszahlungen können sich damit bis zum Jahresende oder darüber hinaus verzögern. Daher soll die Antragspflicht für Unternehmen ausgesetzt werden, die staatliche Hilfeleistungen erwarten können. Voraussetzung ist, dass die Anträge im Zeitraum vom 01.11.2020 bis zum 31.12.2020 gestellt sind. Soweit in diesem Zeitraum bei bereits aufgelegten Programmen aus rechtlichen, insb. beihilferechtlichen oder tatsächlichen, insb. IT-technischen Gründen noch keine Anträge gestellt werden konnten, soll die Insolvenzantragspflicht auch für Unternehmen ausgesetzt werden, welche nach den Bedingungen des Programms in den Kreis der Antragsberechtigten fallen. Ausgenommen sind dem Zweck der Regelung entsprechend solche Fälle, in denen offensichtlich keine Aussicht auf die Gewährung der Hilfe besteht oder in denen die Auszahlung nichts an der Insolvenzreife ändern könnte.“

d) Prognosezeitraum für die Überschuldungsprüfung (§ 4 COVInsAG)

Abweichend von § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO ist zwischen dem 01.01.2021 und dem 31.12.2021 anstelle des Zeitraums von zwölf Monaten ein Zeitraum von vier Monaten zugrunde zu legen, wenn die Überschuldung des Schuldners auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist. Dies wird vermutet, wenn

- (1) der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig war,
- (2) der Schuldner in dem letzten, vor dem 01.01.2020 abgeschlossenen Geschäftsjahr ein positives Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat und
- (3) der Umsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Kalenderjahr 2020 im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 30% eingebrochen ist (§ 4 COVInsAG).¹¹⁸

Die Gesetzesbegründung¹¹⁹ führt hierzu aus:

„Der im RegE zur Voraussetzung für die Erleichterung der Überschuldungsprüfung gemachte Einbruch der Umsatzerlöse im Jahr 2020 um 40% des Vorjahres dürfte angesichts der in vielen Branchen oftmals niedrigeren Relationen zwischen Fixkosten und Umsatzerlösen zu hoch angesetzt gewesen sein. Zudem schwanken diese Relationen je nach Branche. Daher soll die Mindestschwelle für die Einbrüche der Umsatzerlöse auf 30% herabgesetzt werden

¹¹⁸ BGBl. I 2020 S. 3256 [3292]; Art. 10 Nr. 3 SanInsFoG i.d.F. der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 137); angenommen durch BT-Beschluss vom 17.12.2020; kein Antrag des BR gem. Art. 77 Abs. 2 GG (BR-Drucks. 762/20).

¹¹⁹ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 vom 16.12.2020 S. 15).

und die Regelung für solche Fälle geöffnet werden, in denen sich anhand der konkreten oder branchenspezifischen Relationen zeigen lässt, dass bereits geringere Umsatzeinbrüche zu pandemiebedingten Schieflagen führen können.“

e) Anwendung des bisherigen Rechts (§ 5 COVInsAG)

Auf Eigenverwaltungsverfahren, die zwischen dem 01.01.2021 und dem 31.12.2021 beantragt werden, sind, soweit in den folgenden Absätzen und § 6 nichts anderes bestimmt ist, die §§ 270–285 InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung weiter anzuwenden, wenn die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Schuldners auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist (§ 5 Abs. 1 COVInsAG).¹²⁰

Die Insolvenzreife gilt als auf die COVID-19-Pandemie zurückführbar, wenn der Schuldner eine von einem in Insolvenzsachen erfahrenen StB, WP oder RA oder einer Person mit vergleichbarer Qualifikation ausgestellte Bescheinigung vorlegt, aus der sich ergibt, dass

1. der Schuldner am 31.12.2019 weder zahlungsunfähig noch überschuldet war,
2. der Schuldner in dem letzten vor dem 01.01.2020 abgeschlossenen Geschäftsjahr ein positives Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat und
3. der Umsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Kalenderjahr 2020 im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 30% eingebrochen ist (§ 5 Abs. 2 Satz 1 COVInsAG).

§ 5 Abs. 2 Satz 1 COVInsAG gilt entsprechend, wenn die nach Satz 1 Nr. 2 und 3 zu bescheinigenden Voraussetzungen zwar nicht oder nicht vollständig vorliegen, aus der Bescheinigung jedoch hervorgeht, dass aufgrund von Besonderheiten, die im Schuldner oder in der Branche, der er angehört, begründet sind oder aufgrund sonstiger Umstände oder Verhältnisse dennoch davon ausgegangen werden kann, dass die Insolvenzreife auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist (§ 5 Abs. 2 Satz 2 COVInsAG).

Die Insolvenzreife gilt auch als auf die COVID-19-Pandemie zurückführbar, wenn der Schuldner im Eröffnungsantrag darlegt, dass keine Verbindlichkeiten bestehen, die am 31.12.2019 bereits fällig und zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestritten waren (§ 5

¹²⁰ BGBl. I 2020 S. 3256 [3293]; Art. 10 Nr. 3 SanInsFoG i.d.F. der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020 S. 137); angenommen durch BT-Beschluss vom 17.12.2020; kein Antrag des BR gem. Art. 77 Abs. 2 GG (BR-Drucks. 762/20).

Abs. 3 Satz 1 COVInsAG). Die Erklärung zur Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben nach § 13 Abs. 1 Satz 7 InsO muss sich auch auf die Angaben nach Satz 1 beziehen (§ 5 Abs. 3 Satz 2 COVInsAG).

Erlangt das Gericht Kenntnis davon, dass die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Schuldners nicht auf die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist, kann es auch aus diesem Grund

1. anstelle des vorläufigen Sachwalters einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellen,
2. die Anordnung nach § 270b Abs. 1 InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung vor Ablauf der Frist aufheben oder
3. die Anordnung der Eigenverwaltung aufheben (§ 5 Abs. 4 COVInsAG).

Ordnet das Gericht die vorläufige Eigenverwaltung oder Eigenverwaltung an, kann es zugleich anordnen, dass Verfügungen des Schuldners der Zustimmung durch den vorläufigen Sachwalter oder den Sachwalter bedürfen (§ 5 Abs. 5 COVInsAG).

Die Annahme von Nachteilen für die Gläubiger kann nicht allein darauf gestützt werden, dass der Schuldner keine Vorkehrungen zur Sicherstellung seiner Fähigkeit zur Erfüllung insolvenzrechtlicher Pflichten getroffen hat (§ 5 Abs. 6 COVInsAG).¹²¹

f) Erleichterter Zugang zum Schutzschirmverfahren (§ 6 COVInsAG)

Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners steht der Anwendung des § 270b InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung bei einem zwischen dem 01.01.2021 und dem 31.12.2021 gestellten Insolvenzantrag nicht entgegen, wenn in der Bescheinigung nach § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO in der bis zum 31.12.2020 geltenden Fassung auch bestätigt wird, dass

1. der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig war,
2. der Schuldner in dem letzten, vor dem 01.01.2020 abgeschlossenen Geschäftsjahr ein positives Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat und
3. der Umsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Kalenderjahr 2020 im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 30% eingebrochen ist (§ 6 Satz 1 COVInsAG).

¹²¹ Zur Anwendung der Vergütungsverordnung in diesen Fällen vgl. § 5 Abs. 7 COVInsAG.

Satz 1 gilt entsprechend, wenn die nach Satz 1 Nr. 2 und 3 zu bescheinigenden Voraussetzungen zwar nicht oder nicht vollständig vorliegen, aus der Bescheinigung jedoch hervorgeht, dass aufgrund von Besonderheiten, die im Schuldner oder in der Branche, der er angehört, begründet sind oder aufgrund sonstiger Umstände oder Verhältnisse dennoch davon ausgegangen werden kann, dass die Zahlungsunfähigkeit auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist. § 5 Abs. 7 COVInsAG gilt entsprechend.¹²²

2. Einführung eines vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahrens

Das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) setzt bei der Krisenfrüherkennung und dem Krisenmanagement für haftungsbeschränkte Unternehmensträger an.¹²³

Die Mitglieder des zur Geschäftsführung berufenen Organs einer juristischen Person (Geschäftsleiter) wachen fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden können (§ 1 Abs. 1 Satz 1 StaRUG). Erkennen sie solche Entwicklungen, ergreifen sie geeignete Gegenmaßnahmen und erstatten den zur Überwachung der Geschäftsleitung berufenen Organen (Überwachungsorganen) unverzüglich Bericht (§ 1 Abs. 1 Satz 2 StaRUG). Berühren die zu ergreifenden Maßnahmen die Zuständigkeiten anderer Organe, wirken die Geschäftsleiter unverzüglich auf deren Befassung hin (§ 1 Abs. 1 Satz 3 StaRUG).¹²⁴

Die Gestaltung von Rechtsverhältnissen mittels Restrukturierungsplänen bildet einen der Schwerpunkte des Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetzes (§§ 2–28 StrUG). Die Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens normieren §§ 29 ff. StaRUG.

a) Sanierungserträge im Rahmen des Restrukturierungsverfahrens

Aus steuerrechtlicher Sicht ist hervorzuheben, dass betriebliche Sanierungserträge in diesem vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahren unter den Voraussetzungen des § 3a EStG steuerfrei sind. Gewerbesteuerrechtlich greift § 7b GewStG und körperschaftsteuerrechtlich findet § 3a EStG über § 8 Abs. 1 KStG Anwendung.¹²⁵

¹²² Zur Sicherstellung der Gläubigergleichbehandlung bei Stützungsmaßnahmen anlässlich der COVID-19-Pandemie vgl. § 7 COVInsAG.

¹²³ Vgl. Thole, ZIP 2020 S. 1985; Hacker/Schumann, WPg 2020 S. 1453; Poertzen, ZInsO 2020 S. 2509; zur zeitlichen Anwendung s. Art. 25 Abs. 1: „Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich der Abs. 2 und 3 am 01.01.2021 in Kraft.“

¹²⁴ Bei Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit i.S.v. § 15a Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 InsO gilt Abs. 1 entsprechend für die Geschäftsleiter der zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter (§ 1 Abs. 2 StaRUG). Weitergehende Pflichten, die sich aus anderen Gesetzen ergeben, bleiben unberührt (§ 1 Abs. 3 StaRUG).

¹²⁵ Vgl. bereits Uhländer, DB 2020 S. 17 (19).

Ein begünstigter „Schuldenerlass“ zum Zweck einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S.d. § 3a EStG bzw. § 7b GewStG setzt kein Insolvenzverfahren voraus. Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt vor, wenn der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist (§ 3a Abs. 2 EStG).¹²⁶ Diese Rahmenbedingungen werden in einem vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahren regelmäßig vorliegen.

b) Abgrenzung: Sanierungserträge im Restschuldbefreiungsverfahren

Erträge aus einer nach den §§ 286 ff. InsO erteilten Restschuldbefreiung, einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nach den §§ 304 ff. InsO oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde, sind, soweit es sich um Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen handelt, ebenfalls steuerfrei, auch wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S.d. Abs. 2 nicht vorliegen (§ 3a Abs. 5 EStG).

Der Bundesrat hatte in seiner Stellungnahme zum JStG 2020 vom 09.10.2020¹²⁷ eine „klarstellende“ Ergänzung des § 3a Abs. 5 EStG für die Fallgruppe der „Schuldbefreiung in einem Insolvenzplanverfahren nach § 227 InsO“ gefordert:

„Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BGBl. I 2017 S. 2074) wurden als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats vom 28.11.2016 – GrS 1/2015 (BStBl. II 2017 S. 393), dass das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (BStBl. I S. 240 – sog. Sanierungserlass) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, die Vorschriften des § 3a EStG (steuerfreie Sanierungserträge) und § 3c Abs. 4 EStG (Berücksichtigung von Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem steuerfreien Sanierungsertrag) geschaffen. Die gesetzliche Normierung der unterschiedslos auf alle Unternehmen anwendbaren Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne löst den

¹²⁶ Zur Einfügung des §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG vgl. z.B. Kahlert/Schmidt, DStR 2017 S. 1897; Förster/ Hechtner, DB 2017 S. 1536; Hey, FR 2017 S. 453; Hiller/ Baschnagel, DStZ 2018 S. 17; Lampe/Breuer/Hotze, DStR 2018 S. 173; Uhländer, DB 2018 S. 2788; Hasbach, DB 2019 S. 871; Epler/ Petersen, Stbg 2019 S. 114; Hölzle, ZIP 2020 S. 301; Eilers/ Tiemann, Ubg 2020 S. 190; Hörner/Reuter, DB 2020 S. 2098; Skauradszun/ Kwauka, DStR 2020 S. 953; Oppel, SteuerStud 2020 S. 746; Eilers/Schwahn, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2020, S. 15 ff.; Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, 2017, S. 442 ff.; Heyd/ Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, 2019, S. 199 ff.

¹²⁷ BT-Drucks. 19/23551 vom 21.10.2020.

bestehenden Zielkonflikt zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Insolvenzverfahren. Eine Besteuerung des Sanierungsgewinns würde anderenfalls das Unternehmen in der Krisensituation nach erfolgtem Schuldenerlass erneut in finanzielle Schwierigkeiten bringen. Gem. § 3a Abs. 5 EStG gilt die Steuerbefreiung auch für die Erträge aus einer nicht unternehmensbezogenen Sanierung, die aus einer erteilten Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO), einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde, beruht.

Neben dem in § 3a Abs. 5 EStG beschriebenen Anwendungsbereich sind Fälle bekannt geworden, in denen ein Schuldenerlass aufgrund eines Insolvenzplans, der nicht den Fortbestand des Unternehmens vorsieht, beruht. Sieht der Insolvenzplan einen Schuldenerlass ohne Fortführung des Unternehmens vor, wird der Schuldner durch die insolvenzplanmäßige Befriedigung der Insolvenzgläubiger von seinen restlichen Verbindlichkeiten gegenüber diesen Gläubigern befreit (§ 227 Abs. 1 InsO). Zu einem Beschluss des Insolvenzgerichts über eine Erteilung einer Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO kommt es in diesen Fällen aber nicht. Eine Steuerpflicht der unternehmerbezogenen Schuldbefreiung im Insolvenzplanverfahren würde zu einem Zielkonflikt zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Insolvenzverfahren führen, den § 3a Abs. 5 EStG aber gerade lösen will. Von daher wird die Vorschrift klarstellend entsprechend erweitert.“

Die Bundesregierung hat diesen Änderungsvorschlag mit der Begründung abgelehnt: „da eine Ausweitung der eng gefassten Ausnahmetatbestände des § 3a Abs. 5 EStG sich auf die Beurteilung der Vereinbarkeit der Norm mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht auswirken würde“. Diese Sichtweise überzeugt m.E. nicht, da aus Art. 107 AEUV und der bisherigen Rspr. des EuGH diese einschränkende Auslegung nicht herzuleiten ist. Eine Anwendung des § 3a Abs. 5 EStG auf die vom Bundesrat vorgeschlagene Fallgruppe erscheint auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG und die Vergleichbarkeit mit den bislang gesetzlich geregelten Fallgruppen unter dem Aspekt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgerichtig und sachgerecht.¹²⁸ Das JStG 2020 hat den Vorschlag des Bundesrats zu § 3a Abs. 5 EStG leider nicht aufgegriffen.

¹²⁸ Die frühere Sichtweise im Sanierungserlass ist durch die Einfügung des § 3a Abs. 5 EStG überholt; BMF vom 27.03.2003, BStBl. I 2003 S. 240 = DB 2003 S. 796, Tz. 2 enthielt noch die Regelung, wonach keine begünstigte Sanierung gegeben ist, soweit die Schulden

Das Gesetz zur weiteren Verkürzung der Restschuldbefreiung¹²⁹ reduziert in § 287 Abs. 2 i.V.m. § 300 InsO die Dauer des Restschuldbefreiungsverfahrens auf drei Jahre.¹³⁰ Dem Antrag auf Restschuldbefreiung ist die Erklärung des Schuldners beizufügen, dass dieser seine pfändbaren Forderungen auf Bezüge aus einem Dienstverhältnis oder auf an deren Stelle tretende laufende Bezüge für den Zeitraum von drei Jahren nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Abtretungsfrist) an einen vom Gericht zu bestimmenden Treuhänder abtritt (§ 287 Abs. 2 Satz 1 InsO n.F.). Ist dem Schuldner auf Grundlage eines nach dem 30.09.2020 gestellten Antrags bereits einmal Restschuldbefreiung erteilt worden, so beträgt die Abtretungsfrist in einem erneuten Verfahren fünf Jahre; der Schuldner hat dem Antrag eine entsprechende Abtretungserklärung beizufügen (§ 287 Abs. 2 Satz 2 InsO n.F.).

Das Insolvenzgericht entscheidet nach dem regulären Ablauf der Abtretungsfrist über die Erteilung der Restschuldbefreiung (§ 300 Abs. 1 Satz 1 InsO n.F.).¹³¹ Der Beschluss ergeht nach Anhörung der Insolvenzgläubiger, des Insolvenzverwalters oder Treuhänders und des Schuldners (§ 300 Abs. 1 Satz 2 InsO n.F.). Eine nach Satz 1 erteilte Restschuldbefreiung gilt als mit Ablauf der Abtretungsfrist erteilt (§ 300 Abs. 1 Satz 3 InsO).

erlassen werden, um dem Stpfl. oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen.

¹²⁹ BGBl. I 2020 S. 3328; vgl. Beschluss des BT vom 17.12.2020 (BR-Drucks. 761/20) sowie den Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drucks. 19/21981 vom 31.08.2020), die Stellungnahme des Bundesrats und Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drucks. 19/22773 vom 23.09.2020) und die Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25251 vom 15.12.2020). Der Bundesrat hat in seiner 998. Sitzung am 18.12.2020 beschlossen, zu dem vom BT am 17.12.2020 verabschiedeten Gesetz einen Antrag gem. Art. 77 Abs. 2 GG nicht zu stellen (BR-Drucks. 761/20 vom 18.12.2020).

¹³⁰ § 287 Abs. 2 InsO a.F. regelte: Dem Antrag ist die Erklärung beizufügen, dass der Schuldner seine pfändbaren Forderungen auf Bezüge aus einem Dienstverhältnis oder an deren Stelle tretende laufende Bezüge für die Zeit von sechs Jahren nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Abtretungsfrist) an einen vom Gericht zu bestimmenden Treuhänder abtritt. § 300 Abs. 1 Satz 2 InsO a.F. bestimmte bislang: Hat der Schuldner die Kosten des Verfahrens berichtet, entscheidet das Gericht auf seinen Antrag, wenn 1. im Verfahren kein Insolvenzgläubiger eine Forderung angemeldet hat oder wenn die Forderungen der Insolvenzgläubiger befriedigt sind und der Schuldner die sonstigen Masseverbindlichkeiten berichtet hat, 2. drei Jahre der Abtretungsfrist verstrichen sind und dem Insolvenzverwalter oder Treuhänder innerhalb dieses Zeitraums ein Betrag zugeflossen ist, der eine Befriedigung der Forderungen der Insolvenzgläubiger i.H.v. mindestens 35% ermöglicht, oder 3. fünf Jahre der Abtretungsfrist verstrichen sind.

¹³¹ Eine Verbindlichkeit aus einem Steuerschuldverhältnis ist auch dann von der Restschuldbefreiung ausgenommen, wenn die Eintragung über die Verurteilung wegen einer Steuerstraftat nach §§ 370, 373 oder § 374 AO, welche im Zusammenhang mit dem Steuerschuldverhältnis steht, im Bundeszentralregister getilgt worden oder zu tilgen ist (BGH vom 01.10.2020 – IX ZR 199/19, DB 2020 S. 2739). Säumniszuschläge und Zinsforderungen nehmen als steuerliche Nebenleistungen an der Privilegierung der Hauptforderung teil (BGH vom 01.10.2020, a.a.O.).

Wurden im Insolvenzverfahren keine Forderungen angemeldet oder sind die Insolvenzforderungen befriedigt worden und hat der Schuldner die Kosten des Verfahrens und die sonstigen Masseverbindlichkeiten berichtet, so entscheidet das Gericht auf Antrag des Schuldners schon vor Ablauf der Abtretungsfrist über die Erteilung der Restschuldbefreiung (§ 300 Abs. 2 Satz 1 InsO). § 300 Abs. 1 Satz 2 InsO gilt entsprechend (§ 300 Abs. 2 Satz 2 InsO n.F.). Das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 300 Abs. 2 Satz 1 InsO ist vom Schuldner glaubhaft zu machen (§ 300 Abs. 2 Satz 3 InsO n.F.). Wird die Restschuldbefreiung nach § 300 Abs. 2 Satz 1 InsO erteilt, so gelten die §§ 299 und 300a InsO entsprechend (§ 300 Abs. 2 Satz 4 InsO n.F.).

Das Insolvenzgericht versagt die Restschuldbefreiung auf Antrag eines Insolvenzgläubigers, wenn die Voraussetzungen des § 290 Abs. 1, des § 296 Abs. 1 oder 2 Satz 3, des § 297 oder des § 297a vorliegen, oder auf Antrag des Treuhänders, wenn die Voraussetzungen des § 298 vorliegen (§ 300 Abs. 3 InsO n.F.).¹³²

c) Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten/ Sanierungsmoderators

Der „Restrukturierungsbeauftragte“ gem. §§ 73 ff. StaRUG (§§ 80 ff. StaRUG-Entwurf) und der „Sanierungsmoderator“ gem. §§ 94 ff. StaRUG (§§ 100 ff. StaRUG-Entwurf) sind keine steuerrechtlichen Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO, da sie keine entsprechenden Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse haben.¹³³ Die Aufgaben des Restrukturierungsbeauftragten normiert insb. § 76 StaRUG; er steht unter der Aufsicht des Restrukturierungsgerichts (§ 75 Abs. 1 StaRUG) und nimmt seine Aufgaben unparteiisch wahr (§ 75 Abs. 4 Satz 2 StaRUG).¹³⁴ Der Sanierungsmoderator vermittelt zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern bei der Herbeiführung einer Lösung zur Überwindung der wirtschaftlichen oder finanziellen Schwierigkeiten (§ 96 Abs. 1 StaRUG). Der Schuldner gewährt dem Moderator Einblick in seine Bücher und Geschäftsunterlagen und erteilt ihm die angeforderten zweckmäßigen Auskünfte (§ 96 Abs. 2 StaRUG). Der Sanierungsmoderator erstattet dem Gericht über den Fortgang der Sanierungsmoderation monatlich schriftlich Bericht (§ 96 Abs. 3 Satz 1 StaRUG).

¹³² Zur zeitlichen Anwendung vgl. Art. 14 Abs. 1: „rückwirkendes Inkrafttreten ab dem 01.10.2020“

¹³³ Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann (Hrsg.), Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021, Rn. 484.

¹³⁴ Vgl. Smid, ZInsO 2020 S. 2184.

3. Hinweis- und Warnpflichten bei Erstellung der Handelsbilanz (§ 102 StaRUG)¹³⁵

Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben StB, Steuerbevollmächtigte, WP, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17–19 InsO und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist (§ 102 StaRUG).

Diese gesetzliche „Klarstellung“¹³⁶ geht auf die Rspr. des BGH zur Prüfung der Going-Concern-Prämisse¹³⁷ (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) in der Entscheidung vom 26.01.2017¹³⁸ zurück.¹³⁹ Hiernach ist der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte StB verpflichtet zu prüfen, ob sich auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können. Hingegen ist er nach Ansicht des IX. BGH-Senats nicht verpflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln. Eine Haftung des StB setzt nach

¹³⁵ § 102 StaRUG ist gegenüber § 108 StaRUG-Entwurf unverändert geblieben. Der RefE hatte noch eine Neuregelung in § 57 Abs. 5 StBerG vorgesehen: „StB und Steuerbevollmächtigte sind verpflichtet, bei Erstellung des Jahresabschlusses für einen Mandanten zu prüfen, ob auf der Grundlage der ihnen zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihnen sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten vorliegen, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können. Sie haben den Mandanten auf das mögliche Vorliegen eines Insolvenzgrundes nach den §§ 17–19 InsO und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und der StB oder Steuerbevollmächtigte annehmen muss, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist“ (§ 57 Abs. 5 StBerG i.d.F. des RefE).

¹³⁶ Auszug Gesetzesbegründung: „Die Hinweis- und Warnpflichten werden als Instrument zur Früherkennung der Bestandsgefährdung eines Unternehmens i.S.d. Art. 3 Abs. 1 und 2 Buchst. c der Richtlinie künftig auch gesetzlich klargestellt. Sie resultieren gem. der Rspr. des BGH aus der Mandatenbeziehung, sodass sich für den StB im Zusammenhang mit der Mandatsausübung keine neuen Pflichten und daraus folgend keine neuen Haftungstatbestände ergeben“.

¹³⁷ Vgl. dazu Bernhardt/Koch, Einschätzung und Beurteilung der Fortführungsannahme gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 31 ff.; Deubert/Meyer/Bernhardt, Abkehr von der Fortführungsannahme – Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss und die Abschlussprüfung, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 177 ff.; Bacmeister, DStZ 2020 S. 620 ff.; Behnke, DB 2020 S. 1890 ff.

¹³⁸ BFH vom 26.01.2017 – IX ZR 285/14, DB 2017 S. 418.

¹³⁹ Vgl. dazu Hüttemann, BB 2017 S. 690; Baumert, ZInsO 2017 S. 486; Schmittmann, StuB 2017 S. 241; Hillebrand, ZInsO 2017 S. 733; Zaumseil, DB 2017 S. 891; Uhlander, DB 2017 S. 923; Frystatzki, DStR 2017 S. 1494; Roth, ZInsO 2017 S. 2199; Weyand, ZInsO 2017 S. 2341; Osterloh, StB 2018 S. 333.

Ansicht des BGH voraus, dass der Jahresabschluss angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv zu Unrecht von Fortführungswerten ausgeht. Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte StB hat danach die Mandantin auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht ihres Geschäftsführers hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist.¹⁴⁰

4. Änderung des § 55 Abs. 4 InsO

Nach § 55 Abs. 4 InsO a.F. gelten Verbindlichkeiten¹⁴¹ des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten.

Der Steueranspruch für einen Besteuerungszeitraum, in dem der Unternehmer einem Eröffnungsverfahren mit vorläufiger Eigenverwaltung nach § 270a InsO unterliegt, ist weder nach § 55 Abs. 2 InsO¹⁴² noch nach § 55 Abs. 4 InsO eine Masseverbindlichkeit; auch eine analoge Anwendung dieser Vorschriften kommt nicht in Betracht.¹⁴³ Damit war § 55 Abs. 4 InsO auf den vorläufigen Sachwalter nach bisheriger Rechtslage nicht anwendbar.

¹⁴⁰ Bereits die Verlautbarung der BStBK vom 12./13.04.2010 bestimmte zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen in Tz. 29: „Der StB darf nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken. Verlangt der Mandant entsprechende Wertansätze und Darstellungen oder verweigert er erforderliche Korrekturen, so hat der StB dies in geeigneter Weise in seiner Bescheinigung sowie ggf. in seinem Erstellungsbericht zu würdigen oder den Auftrag niederzulegen. Dies gilt insb., wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.“; vgl. zudem die Aktualisierungen der Verlautbarungen vom 13./14.03.2018.

¹⁴¹ § 55 Abs. 4 InsO ist nur auf Masseverbindlichkeiten, nicht aber auch auf Vergütungsansprüche zugunsten der Masse anzuwenden (so zutreffend BFH vom 23.07.2020 – V R 26/19, DB 2020 S. 2336).

¹⁴² Vorbehaltlich § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO a.F., wonach auf Antrag des Schuldners das Gericht anzuordnen hat, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet. § 55 Abs. 2 InsO galt entsprechend (§ 270b Abs. 3 Satz 2 InsO). Nach § 270c Abs. 4 Satz 1 InsO n.F. hat das Gericht auf Antrag des Schuldners anzuordnen, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet. Soll sich die Ermächtigung auf Verbindlichkeiten erstrecken, die im Finanzplan nicht berücksichtigt sind, bedarf dies einer besonderen Begründung (§ 270c Abs. 4 Satz 2 InsO n.F.). § 55 Abs. 2 InsO gilt entsprechend (§ 270c Abs. 4 Satz 3 InsO).

¹⁴³ So folgerichtig BFH vom 07.05.2020 – V R 19/19; ebenso zuvor BGH vom 22.11.2018 – IX ZR 167/16, DB 2018 S. 3043; Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann (Hrsg.), Insolvenzen und Steuern, 12. Aufl. 2019, Rn. 690/1 S. 356 bzw. nunmehr 13. Aufl. 2021, Rn. 690/1 S. 382.

Der RefE zum Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz von September 2020 sah hingegen eine Erweiterung des § 55 Abs. 4 InsO auf den vorläufigen Sachwalter und eine Begrenzung auf die USt vor:

„Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.“

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung¹⁴⁴ hatte – zunächst – keine Änderung des § 55 Abs. 4 InsO mehr vorgesehen. In der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz zum Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz¹⁴⁵ hat Art. 5 Nr. 14 jedoch zu folgender Änderung des § 55 Abs. 4 InsO geführt:

„Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich:

1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
3. die Luftverkehrssteuer und die Kraftfahrzeugsteuer und
4. die Lohnsteuer.“

Die Gesetzesbegründung¹⁴⁶ rechtfertigt die gesetzlichen Modifizierungen wie folgt:

„Mit den Änderungen wird der Anwendungsbereich der Vorschrift einerseits auf die vorläufige Eigenverwaltung erstreckt, andererseits auf bestimmte Steuerarten beschränkt. ... Der eigenverwaltende Schuldner kann die Masse bislang bewusst dadurch anreichern, dass er die vom Kunden erhaltenen USt vereinnahmt, diese aber nicht an den Fiskus abführt. Sofern der eigenverwaltende Schuldner die Steuer zahlt, kann sie nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Anfechtung unterliegen. Dies wirkt sich auch verzerrend auf den Wettbewerb und zulasten solventer Konkurrenten aus, da der eigenverwal-

¹⁴⁴ BR-Drucks. 619/20 vom 16.10.2020.

¹⁴⁵ BT-Drucks. 19/25303 vom 15.12.2020.

¹⁴⁶ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25353 vom 16.12.2020 S. 13).

tende Schuldner seine Produkte oder seine Dienstleistungen zu niedrigeren Preisen anbieten kann.

Da diese Verwerfungen hauptsächlich dort entstehen, wo der Schuldner die durch seine Tätigkeit entstehende Steuer von einem Dritten zwecks Abführung an den Fiskus erhalten hat, wird die Regelung auf solche Steuerarten begrenzt, die darauf ausgelegt sind, über den Preis auf den Leistungsempfänger abgewälzt zu werden. Dies ist zum einen die USt einschließlich der EUST. ... Gleiches gilt für die sonstigen Ein- und Ausfuhrabgaben und andere Abgaben der EU, die bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern einschließlich der Biersteuer sowie für die Luftverkehrsteuer und die KraftSt. Die weitere Einbeziehung dieser Abgaben ist systemgerecht, weil diese auch überwiegend auf eine Abwälzung auf den Verbraucher ausgelegt sind. Zudem knüpft das Entstehen dieser Abgaben grds. an bestimmte Handlungen des Schuldners an, weil der Steuertatbestand in der Regel durch das Erbringen einer bestimmten Leistung bzw. durch den Übergang der Ware in den freien Verkehr ausgelöst wird. Gleiches gilt für die LSt, da hier der Schuldner die LSt für Rechnung des Arbeitnehmers an die Finanzbehörden abzuführen hat. Praktische Auswirkungen hat diese Regelung aber nur in den Fällen, in denen der Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung bzw. der vorläufigen Eigenverwaltung die Dauer der Zahlung des Insolvenzgeldes durch die Bundesagentur für Arbeit überschreitet.“

Mit dieser Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 55 Abs. 4 InsO auf den vorläufigen Sachwalter wird eine langjährige kontroverse Diskussion zwischen der Finanzverwaltung einerseits und der Rspr. des BFH bzw. des BGH andererseits zugunsten des Fiskus beendet. Aus der aktuellen Rspr. des BFH¹⁴⁷ ist insoweit noch zu beachten, dass weder die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG beenden, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein vorläufiger Sachwalter bestellt wird, sowie eine Anordnung gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt.

5. Einfügung des § 35 Abs. 3 InsO (Freigabeerklärung)

Übt der Schuldner eine selbstständige Tätigkeit aus oder beabsichtigt er, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, hat der Insolvenzverwalter ihm gegenüber zu

¹⁴⁷ BFH vom 27.11.2019 – XI R 35/17, DB 2020 S. 481. Vereinnahmt der Insolvenzschuldner im Rahmen der Eigenverwaltung das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet dies eine Masseverbindlichkeit i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (BFH vom 27.09.2018 – V R 45/16, DB 2018 S. 2733).

erklären, ob Vermögen aus der selbstständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können (§ 35 Abs. 2 Satz 1 InsO). Durch das Gesetz zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens wird aufgrund der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz durch Art. 6 Nr. 1 ein weiterer Absatz als § 35 Abs. 3 InsO n.F. eingefügt.

Der Schuldner hat gem. § 35 Abs. 3 Satz 1 InsO n.F. den Verwalter unverzüglich über die Aufnahme oder Fortführung einer selbstständigen Tätigkeit zu informieren. Ersucht der Schuldner den Verwalter um die Freigabe einer solchen Tätigkeit, hat sich der Verwalter unverzüglich, spätestens nach einem Monat zu dem Ersuchen zu erklären (§ 35 Abs. 3 Satz 2 InsO n.F.).¹⁴⁸

Die Gesetzesbegründung¹⁴⁹ erläutert die Einfügung des § 35 Abs. 3 InsO wie folgt:

„Der neu eingefügte Abs. 3 Satz 1 verpflichtet den Schuldner gegenüber dem Insolvenzverwalter zur unverzüglichen Anzeige einer beabsichtigten oder bereits ausgeübten selbstständigen Tätigkeit. Auf die Informationen über die selbstständige Tätigkeit des Schuldners ist der Insolvenzverwalter angewiesen, um abschätzen zu können, ob eine Freigabe der Tätigkeit im Interesse der Insolvenzmasse geboten ist. Nach Abs. 3 Satz 2 kann der Schuldner den Verwalter um die Freigabe der angezeigten Tätigkeit ersuchen. In diesem Fall hat sich der Insolvenzverwalter unverzüglich, spätestens jedoch nach einem Monat zu dem Ersuchen des Schuldners zu erklären. Hierdurch erlangt der Schuldner Rechts- und Planungssicherheit hinsichtlich der von ihm geplanten oder bereits ausgeübten Tätigkeit. Kann der Verwalter allerdings binnen der Monatsfrist die Vor- und Nachteile, die eine Freigabe für die Masse hätte, nicht abschließend beurteilen, ist er im Fall einer hierauf gestützten vorsorglichen Verweigerung der Freigabe nicht gehindert, die Entscheidung zu korrigieren, sobald er die erforderliche Einschätzung vornehmen kann.“

Der BFH¹⁵⁰ folgert aus § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO, dass der Insolvenzverwalter unverzüglich zu erklären hat, ob er eine selbstständige Tätigkeit des Insolvenzschuldners

¹⁴⁸ Zur zeitlichen Anwendung vgl. Art. 14 Abs. 2 i.V.m. Art. 7.

¹⁴⁹ Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz (BT-Drucks. 19/25322 vom 16.12.2020 S. 18) zum Entwurf des Gesetzes zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens.

¹⁵⁰ BFH vom 18.12.2019 – XI R 10/19. Ist demgegenüber bei einer Tätigkeit ohne Wissen und Billigung des Insolvenzverwalters unklar, ob es sich umsatzsteuerrechtlich um eine solche des Insolvenzschuldners handelt, entsteht keine Masseverbindlichkeit (BFH vom 06.06.2019 – V R 51/17, DB 2019 S. 2778). Falls der Insolvenzverwalter entgegen seiner Erklärungspflicht keine ausdrückliche Wahl treffe, die selbstständige Tätigkeit des Schuldners aber wissentlich dulde, könne sein pflichtwidriges Unterlassen ebenfalls zu

aus der Insolvenzmasse freigibt oder nicht. Verletzt der Insolvenzverwalter diese Pflicht, führt sein pflichtwidriges Unterlassen nach Ansicht des BFH dazu, dass Verbindlichkeiten „in anderer Weise“ i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet werden. Eine formfrei mögliche Freigabeerklärung wirke grds. erst ab ihrem Zugang beim Insolvenzschuldner (ex nunc). Die Überleitung der Vertragsverhältnisse, die der selbstständigen Tätigkeit des Schuldners dienen, wirke nicht auf Forderungen und Verbindlichkeiten zurück, soweit diese vor Wirksamwerden der Erklärung entstanden sind. Eine Frist für die Abgabe der Freigabeerklärung sei zwar gesetzlich nicht bestimmt. Ein Zeitraum von vier Wochen werde in der Regel als ausreichend angesehen.

II. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen

Der „Steuergesetzgeber“¹⁵¹ hat mit den beiden Corona-Steuerhilfegesetzen und dem JStG 2020 eine Vielzahl von unterschiedlichen Maßnahmen umgesetzt, um steuerliche Erleichterungen zur Bewältigung der Corona-Krise zu ermöglichen.¹⁵²

Ansprüchen gegen die Masse führen. Ein pflichtwidriges Unterlassen des Insolvenzverwalters setze somit Kenntnis oder zumindest Erkennbarkeit voraus.

¹⁵¹ Zudem haben das BMF und die Finanzverwaltungen der Länder im Licht der Corona-Krise zahlreiche Verwaltungsanweisungen veröffentlicht; vgl. insbesondere BMF vom 19.03.2020 (DB 2020 S. 649) zur Stundung und zum Vollstreckungsaufschub (ergänzt durch BMF vom 22.12.2020 – IV A 3 – S 0336/20/10001:025), BMF vom 21.12.2020 – IV A 3 – S 0261/20/10001:010 zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist gem. § 149 Abs. 3 AO für den VZ 2019, Bayerisches Landesamt für Steuern vom 26.03.2020 – S 3900.1.1-23/1 St 34 zur Stundung von ErbSt, BMF vom 09.04.2020 – IV C 4 – S 2223/19/10003:003 zum vereinfachten Spendenabzug (Erweiterung und Verlängerung durch BMF vom 18.12.2020 – IV C 4 – S 2223/19/10003:006), Bayerisches Landesamt für Steuern vom 31.07.2020 – S 2143.2.1-10/3 St 32 zur ertragsteuerlichen Behandlung von Corona-Soforthilfen sowie FAQ „Corona“ (Steuern) in der jeweils aktuellen Fassung auf den Internetseiten der Finanzbehörden mit Erläuterungen z.B. zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, der Durchführung von Außenprüfungen, der vereinfachten Anpassung von Vorauszahlungen etc.; aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zur Vollstreckung in der Corona-Krise vgl. z.B. FG Münster vom 13.05.2020 – 1 V 1286/20 AO, FG Münster vom 29.05.2020 – 11 V 1496/20 AO, FG Düsseldorf vom 29.05.2020 – 9 V 754/20 AE(KV), FG Münster vom 16.06.2020 – 4 V 1584/20 AO, BFH vom 09.07.2020 – VII S 23/20; BFH vom 30.07.2020 – VII B 73/20 (siehe dazu Werth, DB 2020 S. 1990 ff.), FG Münster vom 22.10.2020 – 6 V 2806/20 AO.

¹⁵² Zu den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Rechnungslegung und Bilanzierung vgl. insb. Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, 2020, S. 125 ff.; Reppel, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 245 ff.; Heinz, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, 2020, S. 165 ff.; Heidrich/Steinicke, SanB 2020 S. 16; Kußmaul/Klauck, Ubg 2020 S. 255; Lüdenbach, StuB 2020 S. 191; Prinz/Ludwig, DB 2020 S. 1137; Prinz, StuB 2020 S. 445; Rinker, StuB 2020 S. 340; Rinker, StuB 2020 S. 377; Wengerofsky, StuB 2020 371; Wulf, DStZ 2020 S. 351; Zwirner/Busch/Krauß, DB 2020 S. 1242; IDW-Fachhinweise vom 04.03./25.03./08.04.2020; zum Einsatz des IDW S 6 vgl. Quick/Sayar/Brom, WPg 2020 S. 1437.

1. Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020¹⁵³

Mit § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG wurde z.B. der ermäßigte Steuersatz auf die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken erweitert.

§ 3 Nr. 11a EStG ermöglicht die Steuerbefreiung für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.12.2020¹⁵⁴ aufgrund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1.500 €. ¹⁵⁵

§ 3 Nr. 28a EStG normiert die Steuerbefreiung für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80% des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 SGB III nicht übersteigen und sie für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.02.2020 beginnen und vor dem 01.01.2021 enden, geleistet werden. ¹⁵⁶

2. Zweites Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020¹⁵⁷

Das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz enthält eine Reihe von einkommensteuerrechtlichen Änderungen (z.B. Wiedereinführung der degressiven Abschreibung in § 7 Abs. 2 EStG, Erhöhung des Verlustrücktrags gem. § 10d Abs. 1 EStG, Erhöhung der Ermäßigung gem. § 35 Abs. 1 EStG, Anpassung von Vorauszahlungen für den Vz. 2019 gem. § 110 EStG, vorläufiger Verlustrücktrag für 2020 gem. § 111 EStG¹⁵⁸

¹⁵³ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, BGBl. I 2020 S. 1385.

¹⁵⁴ Verlängerung durch das JStG 2020 bis zum 30.06.2021 (Art. 2 Nr. 1b).

¹⁵⁵ Vgl. dazu BMF vom 26.10.2020, DB 2020 S. 2326.

¹⁵⁶ Zur Erweiterung des Umwandlungszeitraums in den Fällen des § 9 Satz 3 und § 20 Abs. 6 Satz 1 und 3 UmwStG vgl. § 27 Abs. 15 UmwStG sowie die VO zu § 27 Abs. 15 UmwStG i.d.F. BR-Drucks. 677/20 vom 18.12.2020; BGBl. I 2020 S. 3042; zur ertragsteuerrechtlichen Organschaft s. Neufang/Eckhardt, StBp 2020 S. 235; Olbing, GmbH-StB 2020 S. 255; Schwan, DStR 2020 S. 575

¹⁵⁷ Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise, BGBl. I 2020 S. 1512; vgl. zu den steuerrechtlichen Maßnahmen auch Böing/Groll, GmbH-StB 2020 S. 147; Böing/Dokholian, GmbH-StB 2020 S. 229; Dorn, DB 2020 S. 759 ff.; Eichholz, StuB 2020 S. 489 ff., 533 ff.

¹⁵⁸ Vgl. Hey, DStR 2020 S. 2048; Bergan/Horlemann, DStR 2020 S. 1401 ff.; Weiss, DB 2020 S. 1531 ff.; Wengerofsky, StuB 2020 S. 450 ff.; vor den gesetzlichen Neuregelungen (§§ 110, 111 EStG) ermöglichte das BMF-Schreiben vom 24.04.2020 – IV C 8 – S 2225/20/10003:010 eine sehr pragmatische Berücksichtigung des vorläufigen Verlustrücktrags aus 2020.

etc.) sowie die Senkung der USt-Sätze¹⁵⁹ in § 28 UStG für den Zeitraum vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020.¹⁶⁰

3. Jahressteuergesetz 2020

Das JStG 2020¹⁶¹ enthält nur wenige Normen mit direkten Bezügen zur Besteuerung in der Krise, Sanierung und Insolvenz.¹⁶²

a) Keine Änderung des § 3a Abs. 5 EStG

Die Vorschläge des Bundesrats zur Änderung des § 3a Abs. 5 EStG wurden leider nicht aufgegriffen.

b) Keine Abschaffung des § 17 Abs. 2a EStG

Die ebenfalls vom Bundesrat geforderte Aufhebung des § 17 Abs. 2a EStG¹⁶³ ist im JStG 2020 nicht umgesetzt worden.

¹⁵⁹ Zu Auswirkungen der Steuersatzsenkung auf die Festsetzung der Insolvenzverwaltervergütung vgl. Waza, BB 2020 S. 2007 und BMF vom 04.11.2020, DB 2020 S. 2436, Tz. 19: „Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag (letzte Vollzugshandlung) erledigt ist. Die Leistung eines Insolvenzverwalters ist nach der Rspr. des BFH (vom 02.12.2015 – V R 15/15, BStBl. II 2016 S. 486) erst mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nach § 200 Abs. 1 InsO erbracht, soweit keine anderen Beendigungsgründe vorliegen. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die Bestimmung des Leistungszeitpunkts auf den Vollzug der Schlussverteilung abgestellt wird. Im Restschuldbefreiungsverfahren bestimmt sich der Leistungszeitpunkt nach dem Zeitpunkt der rechtskräftigen Erteilung der Restschuldbefreiung nach § 300 InsO.“ Zur Änderung des UStAE in Abschn. 15.2d Abs. 1 Nr. 14 hinsichtlich des Vorsteuerabzugs eines Insolvenzverwalters aufgrund des BFH-Urteils vom 18.09.2020 – XI R 19/17 vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2020 – III C 3 – S 7015/19/10006:001 sowie Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021 S. 970 (Rz. 2093).

¹⁶⁰ Der Freibetrag in § 8 Nr. 1 GewStG wurde von 100.000 € auf 200.000 € angehoben.

¹⁶¹ BGBl. I 2020 S. 3096; vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/25160 vom 10.12.2020), Beschluss BT vom 16.12.2020 (BR-Drucks. 746/20) und Zustimmung BR vom 18.12.2020 (BR-Drucks. 746/20).

¹⁶² Die Einführung einer Homeoffice-Pauschale von 5 € pro Tag, höchstens 600 € im Jahr, befristet auf 2020 und 2021 soll der besonderen Situation durch die Corona-Krise Rechnung tragen. Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Stpfl. für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 € abziehen, höchstens 600 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG).

¹⁶³ Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/23551 vom 21.10.2020 S. 11): „... wird in der Fachliteratur als ein klarer Verstoß gegen das verfassungsrechtlich maßgebende Nettoprinzip bewertet“; „mehr Steuererklärungen“.

c) Anhebung der Verlustverrechnungsbeschränkung (§ 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG)

Die vom Bundesrat geforderte Abschaffung der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG hat der Bundestag leider nicht beschlossen.¹⁶⁴ Es erfolgte lediglich die Anhebung der Verlustverrechnungsbeschränkung von 10.000 € auf 20.000 €. ¹⁶⁵ Die verfassungsrechtliche Kritik an der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG ist berechtigt, da ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vorliegt und das Gebot der Folgerichtigkeit nicht beachtet wird.¹⁶⁶ Allein fiskalische Motive können diese Wertungswidersprüche nicht rechtfertigen.¹⁶⁷ Die Anhebung auf 20.000 € durch das JStG 2020 kann die verfassungsrechtlichen Einwände nicht beseitigen.

„widersprüchlicher Regelungsinhalt“ etc.; hiermit greift der Bundesrat insb. die grundlegende Ausarbeitung von Drüen, Kapitalverluste nur für „Kleinanleger“? – Zur Verfassungswidrigkeit der Beschränkung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 Satz 5 f. EStG, DStR 2020 S. 663, auf.

¹⁶⁴ Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/23551 vom 21.10.2020 S. 10): „Rückkehr zu einer überholten Rechtslage, Bedarf und Rechtfertigung entfallen, Instrument eines Nichtanwendungsgesetzes“. Zu Sichtweisen in der Literatur vgl. Demuth, KÖSDI 2020 S. 21771; Dorn, Ubg 2020 S. 450; Förster/von Cölln/Lentz, DB 2020 S. 353; Füssenich, DB 2020 S. 24; Fuhrmann, NWB 2020 S. 150; Graw, DB 2020 S. 690; Jachmann-Michel, BB 2020 S. 727; Krumm, FR 2020 S. 197; Ott, DStZ 2020 S. 189, 735; Ott, GStB 2020 S. 356; Schmittmann, DZWIR 2020 S. 101.

¹⁶⁵ Zur zeitlichen Anwendung vgl. § 52 Abs. 28 Satz 25, 26 EStG.

¹⁶⁶ Vgl. BVerfG vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 [Rz. 57] zu § 9 Abs. 2 EStG: „Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit ... darauf abgezielt werden, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.“

¹⁶⁷ So ausdrücklich BVerfG vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 [Rz. 58] zu § 9 Abs. 2 EStG: „Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungs Zwecke (aa) sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse (bb) anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung.“

d) Gewerbesteuerrechtliche Verlustverrechnung (§ 10a Satz 10 ff. GewStG)

Eine Klarstellung zur gewerbesteuerrechtlichen Verlustverrechnung im Verhältnis zu §§ 8c und 8d KStG enthalten § 10a Satz 10 ff. GewStG n.F.¹⁶⁸ Ausweislich der Gesetzesbegründung¹⁶⁹ soll es wegen der Abweichungen der körperschaftsteuerrechtlichen und der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage in Einzelfällen zu gewerbesteuerrechtlichen Fehlbeträgen gekommen sein, auf die § 8c KStG entsprechend anzuwenden ist und § 8d KStG angewendet werden könnte, ohne dass körperschaftsteuerrechtlich ein Verlust entstanden ist. Aus dem bisherigen Wortlaut des Satzes 10 könne nicht zweifelsfrei abgeleitet werden, ob auch in diesem Fall eine entsprechende Anwendung des § 8d KStG für gewerbesteuerliche Zwecke möglich sei.¹⁷⁰

e) Finanzrechtsweg gem. § 32i Abs. 2 Satz 2 AO für Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters gegenüber dem FA

§ 32i Abs. 2 AO bestimmt bislang, dass nur für Klagen der betroffenen Person¹⁷¹ hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten gegen Finanzbehörden oder gegen deren Auftragsverarbeiter wegen eines Verstoßes gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen im Anwendungsbereich der Verordnung (EU) 2016/679 oder der darin enthaltenen Rechte der betroffenen Person der Finanzrechtsweg eröffnet ist.¹⁷²

¹⁶⁸ Zur zeitlichen Anwendung vgl. § 36 Abs. 5a GewStG n.F.

¹⁶⁹ Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/25160 vom 10.12.2020 S. 217).

¹⁷⁰ „Die Änderung in Satz 10 und der neue Satz 11 ermöglichen wie bisher die entsprechende Anwendung des §§ 8c und 8d KStG für Zwecke der GewSt. Ergänzend regelt der neue Satz 12 des § 10a für die Fälle, in denen es an nicht genutzten (körperschaftsteuerrechtlichen) Verlusten fehlt, ein gesondertes gewerbesteuerrechtliches Antragsrecht für die entsprechende Anwendung des § 8d KStG auf gewerbesteuerrechtliche Fehlbeträge. Der Antrag ist in entsprechender Anwendung des § 8d Abs. 1 Satz 5 KStG in der GewSt-Erklärung für den Erhebungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs zu stellen und kann ggf. nach amtlichem Datensatz oder amtlichem Vordruck nachgeholt werden.“

¹⁷¹ Für Klagen „Dritter“ – z.B. Insolvenzverwalter – fehlt es nach Ansicht des BVerwG an einer entsprechenden Regelung (BVerwG vom 18.11.2019 – 10 B 20/19, BVerwG vom 28.10.2019 – 10 B 21/19), sodass im Umkehrschluss Ansprüche „Dritter“ nach einem Informationsfreiheitsgesetz nicht zu den Abgabenangelegenheiten gehören und der Verwaltungsrechtsweg gegeben sei.

¹⁷² Vgl. Bleckat/Kor, ZInsO 2020 S. 1457; Uhländer, DB 2020 S. 17; Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021 S. 330, 1221. Zur Sichtweise der Finanzverwaltung siehe BMF vom 13.01.2020 – IV A 3-S 0130/19/10017:004 unter der Rn. 66: „Die Pflicht aus Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO ist nicht mit einem allgemeinen Akteneinsichtsrecht gleichzusetzen. Ein grundsätzlicher Anspruch auf Akteneinsicht besteht im Verwaltungsverfahren in Steuersachen nach der AO nicht. Hält die Finanzbehörde es für zweckmäßig, kann sie eine Auskunft im Wege der Akteneinsicht erteilen (§ 32d Abs. 1 AO, vgl. Rn. 32).“

Hieraus folgt nach der Rechtsprechung des BVerwG¹⁷³ und des BFH¹⁷⁴, dass für Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters gegen die Finanzbehörden aufgrund eines landesrechtlichen Informationsfreiheitsgesetzes der Verwaltungsrechtsweg gegeben ist. Nunmehr ist nach der Einfügung des § 32i Abs. 2 Satz 2 AO¹⁷⁵ der Finanzrechtsweg auch für Auskunfts- und Informationsansprüche des Insolvenzverwalters gegeben, deren Umfang nach § 32e AO begrenzt wird.¹⁷⁶ Ein vorheriges Einspruchsverfahren ist gem. § 32i Abs. 9 Satz 2 AO i.d.F. des JStG 2020¹⁷⁷ erforderlich, da nach § 32i Abs. 9 AO a.F. kein außergerichtliches Vorverfahren stattfindet.¹⁷⁸

Die Gesetzesbegründung rechtfertigt die Rechtswegzuweisung zur Finanzgerichtsbarkeit mit der Einheitlichkeit der Rechtsprechung (BT-Drucks. 19/22850 vom 25.09.2020 S. 158):

„Die seit dem 25. Mai 2018 geltende Regelung des § 32i AO umfasst nach der herrschenden Rechtsprechung nicht Streitigkeiten bei Anwendung des § 32e AO. Hiernach gelten die Artikel 12 bis 15 der Datenschutz-Grundverordnung i. V. m. den §§ 32a bis 32d AO entsprechend, soweit die betroffene Person oder ein Dritter nach dem Informationsfreiheitsgesetz des Bundes oder eines Landes gegenüber der Finanzbehörde einen Anspruch auf Informationszugang hat. Diese Norm beschränkt diese Ansprüche auf Auskunft und Informationszugang in der Weise, dass der Anspruch nicht über den datenschutzrechtlichen Anspruch auf Auskunft der betroffenen Person selbst hinausgehen darf. Letztlich wird durch diese Regelung vermieden, dass die Beschränkungen der Verordnung (EU) Nr. 2016/679 sowie der §§ 32a bis 32d AO durch

¹⁷³ BVerwG vom 18.11.2019 – 10 B 20/19; siehe zudem EuGH-Vorlage des BVerwG vom 04.07.2019 – 7 C 31/17 mit Schlussantrag des GA EuGH vom 03.09.2020 – Rs C-620/19 sowie BVerwG vom 16.09.2020 – 10 C 10/19, wonach der Insolvenzverwalter aus Art. 15 DSGVO keinen Auskunftsanspruch gegenüber dem FA hat. Nach Ansicht des BVerwG geht der Auskunftsanspruch des Insolvenzschuldners aus Art. 15 DSGVO nicht gem. § 80 Abs. 1 InsO in die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters über.

¹⁷⁴ BFH vom 16.06.2020 – II B 65/19: „Für Rechtsstreitigkeiten, die auf ein Informationsfreiheitsgesetz gestützte Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters über Bewegungen auf den Steuerkonten des Insolvenzschuldners betreffen, ist nicht der Finanzrechtsweg, sondern der Verwaltungsrechtsweg eröffnet“; siehe zudem BFH vom 07.04.2020 – II B 82/19.

¹⁷⁵ BGBl. I 2020 S. 3096 [3125]; Art. 27 Nr. 8 a) JStG 2020 mit Folgeänderung in Art. 27 Nr. 8 Buchst. b JStG 2020 zu § 32i Abs. 7 Nr. 1 AO.

¹⁷⁶ Zur Gesetzesänderung vgl. bereits Loose, AO-StB 2020 S. 320, wonach die Klarstellung geboten und in der Sache zu begrüßen sei.

¹⁷⁷ BGBl. I 2020 S. 3096 [3125]; Art. 27 Nr. 8 Buchst. c JStG 2020.

¹⁷⁸ Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 19/22850 vom 25.09.2020 S. 159): „Die Ergänzung in Absatz 2 weist nunmehr auch Streitigkeiten über Ansprüche auf Auskunft und Informationszugang nach den Informationsfreiheitsgesetzen dem Finanzrechtsweg zu, sodass das bisherige außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren in den betreffenden Fällen ohne entsprechende Ergänzung ebenso ausgeschlossen werden würde. Satz 2 bestimmt, dass bei Streitigkeiten über solche Ansprüche auf Auskunft und Informationszugang das außergerichtliche Vorverfahren nicht ausgeschlossen ist.“

Informationsfreiheitsgesetze des Bundes oder der Länder verdrängt oder umgangen werden können.

Nach der aktuellen Rechtsprechung, auch des Bundesverwaltungsgerichts, handelt es sich in diesen Fällen weder um einen in § 32i AO ausdrücklich geregelten Fall noch um eine Abgabenangelegenheit im Sinne der FGO, weshalb bei Streitigkeiten nicht der Finanzrechtsweg, sondern der Verwaltungsrechtsweg gegeben sein soll. Es sei unerheblich, ob bei der Anwendung der Informationsfreiheitsgesetze auch bereichsspezifische, den Informationszugang beschränkende Vorschriften der AO anzuwenden sind. In den betreffenden Fällen geht es jedoch im Ergebnis stets um die Auslegung derselben steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften wie bei den übrigen finanzgerichtlichen Verfahren in Datenschutzangelegenheiten. Die beabsichtigte gesetzliche Neuregelung in § 32i Absatz 2 Satz 2 AO soll daher auch solche, sich aus § 32e AO ergebenden Rechtsstreitigkeiten dem Finanzrechtsweg zuweisen.

Nur mit einer einheitlichen Befassung durch die auf Abgabenrecht spezialisierten Finanzgerichte auch in diesen Fällen kann eine einheitliche Rechtsprechung in datenschutzrechtlichen Klageverfahren im Anwendungsbereich der AO und somit auch eine einheitliche Auslegung der maßgeblichen steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften sichergestellt werden.“

4. Grundsatzentscheidung des BFH zur Passivierung bei Rangrücktritt

Der XI. Senat hat im Urteil vom 19.08.2020¹⁷⁹ die bilanzsteuerrechtlichen Folgen einer Rangrücktrittserklärung präzise fortentwickelt. Eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus „sonstigem freien Vermögen“ vorsieht, löst nach zutreffender Ansicht des XI. Senats selbst dann weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot aus, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtags nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.¹⁸⁰

¹⁷⁹ BFH vom 19.08.2020 – XI R 32/18.

¹⁸⁰ Vgl. zuvor BFH vom 30.11.2011 – I R 100/10, DB 2012 S. 490; BFH vom 05.04.2014 – I R 34/12; BFH vom 15.04.2015 – I R 44/14, DB 2015 S. 1633; BFH vom 10.08.2016 – I R 25/15, DB 2017 S. 883; Kahlert, DStR 2014 S. 1906; Bitter, ZIP 2015 S. 345; Schmidt, DB 2015 S. 600; Kahlert, DStR 2015 S. 734; Taplan/Baumgartner/Baumgartner, GmbHR 2015 S. 347; Schmidt-Hern, DB 2015 S. 1153; Weber-Grellet, BB 2015 S. 2667; Helios/Kröger, DStR 2015 S. 2478; Westpfahl/Kresser, DB 2016 S. 33; Müller, BB 2016 S. 491; Schmidt, BB 2016 S. 2; Wübbelsmann, DStR 2016 S. 1723; Frystatzki, DStR 2016 S. 2479; Wacker, DB 2017 S. 26.

III. Fazit

Die Besteuerung von Unternehmen in der Krise, Sanierung und Insolvenz hat sehr aktuelle insolvenzrechtliche und steuerrechtliche Rahmenbedingungen zu berücksichtigen. Die Bewältigung der Corona-Krise stellt alle Beteiligten vor besondere Herausforderungen. Die Modifizierung und Aussetzung der Insolvenzantragspflichten, die Erweiterung des § 55 Abs. 4 InsO auf den vorläufigen Sachwalter, die Begrenzung des § 55 Abs. 4 InsO auf Umsatzsteueransprüche und hiermit vergleichbaren Steueransprüchen, die Einführung eines vorinsolvenzlichen Restrukturierungsrahmens und die Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens sind wichtige Parameter des Insolvenzrechts mit steuerrechtlichen Bezügen. Für das Steuerrecht liefert § 111 EStG mit dem vorläufigen Verlustrücktrag aus 2020 einen relevanten Impuls zur Liquiditätssteigerung. Die Anhebung der (verfassungswidrigen) Verlustverrechnungsbeschränkung im Bereich der Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG von 10.000 € auf 20.000 € durch das JStG 2020 und die Klarstellung des § 10a Satz 10 ff. GewStG erscheinen demgegenüber eher als steuerrechtliche Nebenschauplätze. Die Einfügung des § 32i Abs. 2 Satz 2 AO beendet die Rechtswegproblematik für Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters aufgrund landesrechtlicher Informationsfreiheitsgesetze gegenüber den Finanzbehörden zugunsten der Finanzgerichtsbarkeit. Leider hat der Gesetzgeber die vom Bundesrat geforderte Anwendung des § 3a Abs. 5 EStG auf Insolvenzplanverfahren nicht aufgegriffen.

6. Gesetzgebung Weitere Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zur Auszahlung finanzieller Hilfen (Bundesregierung)¹⁸¹

Die Bundesregierung hat am 20.01.2021 die vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) vorgelegte Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD beschlossen, die eine Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes (COVInsAG) vorsieht.

Hintergrund:

Durch die Folgen der anhaltenden Corona-Pandemie geraten auch Unternehmen in finanzielle Schwierigkeiten, die tragfähige Geschäftsmodelle haben und vor der Pandemie erfolgreich am Markt tätig waren. Der Staat stellt ihnen umfangreiche finanzielle Hilfen zur Verfügung, um Liquiditätsengpässe zu überbrücken. Die Prüfung der Anträge nimmt jedoch Zeit in Anspruch, deshalb sind die Hilfen vielfach noch nicht zur Auszahlung gekommen.

¹⁸¹ **Quelle:** BMJV, Pressemitteilung vom 20.01.2021 (il), zitiert nach NWB

Die nun beschlossenen Änderungen sehen vor, die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht von derzeit 31.01.2021 bis zum 30.04.2021 zu verlängern:

- Die Verlängerung soll den Schuldnern zugutekommen, die einen Anspruch auf finanzielle Hilfen aus den aufgelegten Corona-Hilfsprogrammen haben und deren Auszahlung noch aussteht.
- Voraussetzung ist grundsätzlich, dass die Hilfe bis zum 28.2.2021 beantragt wird und die erlangbare Hilfeleistung zur Beseitigung der Insolvenzreife geeignet ist.
- Auf die tatsächliche Antragstellung kommt es ausnahmsweise nicht an, wenn eine Beantragung der Hilfen aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen bis zum 28.2.2021 nicht möglich ist. In diesen Fällen soll auf die Antragsberechtigung abgestellt werden.
- Wie bisher gilt die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht nur, wenn die Krise des Unternehmens pandemiebedingt ist, mit einer Auszahlung der Hilfen zu rechnen ist und hierdurch eine Überlebenschance für das Unternehmen besteht.
- Wenn ein Unternehmen von einem Insolvenzantrag absieht, obwohl die Voraussetzungen für eine Aussetzung nicht vorliegen, handelt die Geschäftsleitung pflichtwidrig. Dies kann sowohl eine Haftung als auch eine Strafbarkeit der Geschäftsleitung begründen. Daran soll auch weiterhin festgehalten werden.

Hinweis:

Das Vorhaben muss noch das weitere Gesetzgebungsverfahren durchlaufen. Die geplanten Regelungen sollen rückwirkend ab dem 1.2.2021 gelten. Das Rückwirkungsverbot des Art. 103 Abs. 2 GG ist laut Gesetzesbegründung nicht betroffen, da sich die Rückwirkung zugunsten der Täterin oder des Täters auswirkt. Die "Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht" können Sie auf der Homepage des BMJV einsehen.

7. Änderungen des IDW PS 270 n.F. aufgrund des SanInsFoG¹⁸²

Das IDW macht darauf aufmerksam, dass das seit dem 01.01.2021 geltende Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG) u.a. Änderungen der §§ 18 und 19 InsO enthält. IDW PS 270 n.F. wurde deshalb punktuell – in den Tz. A11 und A13 – an diese Änderungen angepasst und legt die Auswirkungen der Änderungen bei den insolvenzrechtlichen Prognosezeiträumen auf die Beurteilung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose durch den Abschlussprüfer dar.

¹⁸² Nach Brinkmeier, GmbH-StB 04/2021, 106

XIV. Aktuelle Rechtsprechung zum Zivilrecht – Teil I

1. Versicherung des GmbH-Geschäftsführers bei seiner Bestellung¹⁸³

Nach § 6 Abs. 2 Nr. 3 lit. e GmbHG ist für die Dauer von fünf Jahren seit der Rechtskraft des Urteils zur Bestellung als Geschäftsführer ungeeignet, wer nach den „§§ 265b bis 266a des Strafgesetzbuchs“ zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr verurteilt wurde. Um dies sicherzustellen, muss der Kandidat nach § 39 Abs. 3 S. 1 GmbHG eine entsprechende Versicherung abgeben. Seit April 2017 enthalten die §§ 265c StGB, § 265d StGB neue Regelungen zu Sportwetten-betrug und zur Manipulation von berufssportlichen Wettbewerben. Umstritten ist, ob der Verweis auf „§§ 265b/266a“ (der seit 2008 unverändert geblieben ist) auch diese neu eingefügten Normen umfassen sollte (dynamischer Verweis) oder sich nur auf die ursprünglichen Regelungen (statischer Verweis) bezieht. Das **OLG Oldenburg (Beschluss vom 08.01.2018, 12 W 126/17)** ging davon aus, dass sich die Versicherung auch auf die neu eingefügten Tatbestände beziehen müsse, da der Wortlaut keine Hinweise auf eine Beschränkung enthalte. Dem ist das **OLG Hamm** entgegengetreten (**Beschluss vom 27.09.2018, Az. 27 W 93/18**). Die Normen hätten ein anderes Schutzziel (nicht primär Vermögen, sondern Schutz des Sports). Zudem sei die Formulierung als Bereich nur als redaktionelle Fassung erfolgt, ohne dass damit der Wille zur beliebigen Ausdehnung zum Ausdruck kommen sollte.

2. GmbH: Ausfallhaftung der Mitgesellschafter für Ansprüche aus Unterbilanzierung und auf Leistung noch offener Einlagen¹⁸⁴

BGH, Urteil vom 18.09.2018 II ZR 312/16

Leitsätze:

1. Übriger Gesellschafter im Sinne des § 24 GmbHG ist auch derjenige, der seine Gesellschafterstellung erst nach Fälligkeit der Einlageforderung, derentwegen das Kaduzierungsverfahren eingeleitet wurde, erworben hat. Das gilt auch, wenn sein Geschäftsanteil durch Teilung des Anteils des bisherigen Alleingesellschafters, der seine fällige Einlagenschuld nicht erbracht hat, entstanden und ihm übertragen worden ist.

¹⁸³ Nach www.bundesanzeigerverlag.de

¹⁸⁴ Nach NWB 27/2019 S. 1985

2. Auch ein Gesellschafter, der seine Gesellschafterstellung nur in der Zeit zwischen der Fälligkeit der Einlageforderung, derentwegen das Kaduzierungsverfahren betrieben wird, und dem Eintritt der Voraussetzungen der §§ 21 bis 23 GmbHG innehatte (sog. Zwischenerwerber), haftet nach § 24 GmbHG.
3. Der Anspruch aus § 24 GmbHG verjährt gemäß §§ 195, 199 BGB.

Literatur: Arens, NWB 27/2019, 1985

3. „Griff in die Kasse“ Zur Haftung des GmbH-Geschäftsführers gegenüber Gesellschaftsgläubigern¹⁸⁵

BGH, Urteil vom 07.05.2019 VI ZR 512/17

Bei mittelbaren Schädigungen setzt ein Schadensersatzanspruch wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung gem. § 826 BGB voraus, dass den Schädiger das Unwerturteil, sittenwidrig gehandelt zu haben, gerade auch in Bezug auf die Schäden desjenigen trifft, der den Anspruch geltend macht. Die Verpflichtung des Geschäftsführers einer GmbH aus § 43 Abs. 1 GmbHG, dafür zu sorgen, dass sich die Gesellschaft rechtmäßig verhält und ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachkommt, besteht grundsätzlich nur gegenüber der Gesellschaft und nicht im Verhältnis zu außenstehenden Dritten.

Der Sachverhalt:

Der Beklagte war Geschäftsführer einer GmbH, die eine Mühle betrieb. Die Klägerin betreibt ein landwirtschaftliches Unternehmen und hatte die GmbH im Juli und August 2012 mit Weizen beliefert. Die GmbH lagerte den Weizen zunächst ein und verkaufte ihn dann zu von der Klägerin bestimmten Zeitpunkten zum jeweiligen Tagespreis; die aus den Verkäufen erzielten Erlöse flossen auf ein Konto der GmbH. Die Klägerin bezog ihrerseits von der GmbH Saatgut, Dünger und Ähnliches. Zwischen der Klägerin und der GmbH bestand eine Kontokorrentabrede, nach der die Auszahlung des Differenzguthabens von der GmbH an die Klägerin im Februar des Folgejahres erfolgen sollte.

¹⁸⁵ Quelle: BGH online, zit. nach Verlag Dr. Otto Schmidt vom 25.06.2019

Eine solche Zahlung erfolgte jedoch nicht. Vielmehr stellte der Beklagte Ende Juli 2013 einen Insolvenzantrag für die GmbH, der in der Folgezeit mangels Masse abgewiesen wurde. Grund für die Unfähigkeit der GmbH, die Forderungen der Klägerin und einer Vielzahl weiterer Landwirte zu bedienen, war, dass der Beklagte mehrere hunderttausend Euro aus dem Vermögen der GmbH entnommen und für betriebsfremde Zwecke verwendet hatte.

Die Klägerin war der Ansicht, der Beklagte hafte für ihre Forderungen wegen Insolvenzverschleppung und Betrugs sowie wegen Verletzung von Geschäftsführerpflichten. Sie verlangte von ihm Ersatz ihres Schadens i.H.v. rund 75.514 €. Das LG wie die Klage ab. Das OLG sprach der Klägerin hingegen 60.018 € zu. Auf die Revision des Beklagten hob der BGH das Berufungsurteil auf und wies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das OLG zurück.

Gründe:

Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichtes kann auf der Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen ein Schadensersatzanspruch der Klägerin gegen den Beklagten aus § 826 BGB nicht bejaht werden. Die Feststellungen tragen jedenfalls nicht die Würdigung des Berufungsgerichts, der Beklagte habe die Klägerin sittenwidrig geschädigt.

Bei mittelbaren Schädigungen wie hier setzt ein Schadensersatzanspruch wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung gem. § 826 BGB voraus, dass den Schädiger das Unwerturteil, sittenwidrig gehandelt zu haben, gerade auch in Bezug auf die Schäden desjenigen trifft, der Ansprüche aus § 826 BGB geltend macht. Die Verpflichtung des Geschäftsführers einer GmbH aus § 43 Abs. 1 GmbHG, dafür zu sorgen, dass sich die Gesellschaft rechtmäßig verhält und ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachkommt, besteht grundsätzlich nur gegenüber der Gesellschaft, nicht hingegen im Verhältnis zu außenstehenden Dritten wie der Klägerin.

Aus vertraglichen Beziehungen erwachsen grundsätzlich nur den Vertragspartnern Pflichten, nicht hingegen Dritten. Dies gilt auch für den Geschäftsführer einer GmbH, wenn es um die vertraglichen Beziehungen der von ihm vertretenen GmbH geht; auch er ist insoweit Dritter und aus den für die GmbH geschlossenen Verträgen deshalb grundsätzlich nicht persönlich verpflichtet. Etwas anderes kann etwa im Rahmen des § 311 Abs. 3 BGB oder dann gelten, wenn der Geschäftsführer im primär für die GmbH abgeschlossenen Vertrag auch persönlich Pflichten übernommen hat, er insoweit also in eigenem Namen gehandelt hat und damit auch selbst Vertragspartner geworden ist. Allerdings hatte das Berufungsgericht keine Umstände festgestellt, die im Streitfall eine solche Beurteilung rechtfertigen könnten.

Insbesondere kann auf der Grundlage der bislang getroffenen Feststellungen nicht davon ausgegangen werden, dass die GmbH nach den getroffenen Absprachen Gelder der Klägerin treuhänderisch zu verwahren gehabt, sie damit eine

Vermögensbetreuungspflicht i.S.d. § 266 StGB getroffen und der Beklagte diese gegenüber der Klägerin bestehende Vermögensbetreuungspflicht der GmbH verletzt hätte. Somit konnte ein Anspruch der Klägerin gegen den Beklagten aus § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. §§ 266, 14 Abs. 1 Nr. 1 StGB auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen schon dem Grunde nach nicht bejaht werden.

Literatur: Arens, NWB 35/2019, 2577

4. Zu den Anforderungen an eine Ressortaufteilung auf Ebene der Geschäftsführung¹⁸⁶

BGH, Urteil vom 06.11.2018 II ZR 11/17

Eine Geschäftsverteilung oder Ressortaufteilung auf der Ebene der Geschäftsführung setzt eine klare und eindeutige Abgrenzung der Geschäftsführungsaufgaben auf Grund einer von allen Mitgliedern des Organs mitgetragenen Aufgabenzuweisung voraus, die die vollständige Wahrnehmung der Geschäftsführungsaufgaben durch hierfür fachlich und persönlich geeignete Personen sicherstellt und ungeachtet der Ressortzuständigkeit eines einzelnen Geschäftsführers die Zuständigkeit des Gesamtorgans insbesondere für nicht delegierbare Angelegenheiten der Geschäftsführung wahrt. Eine diesen Anforderungen genügende Aufgabenzuweisung bedarf nicht zwingend einer schriftlichen Dokumentation.

Der Sachverhalt:

Der Kläger ist Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der WGmbH (Schuldnerin), das auf Eigenantrag vom 10.10.2008 hin eröffnet wurde. Der Beklagte war neben dem Zeugen K Geschäftsführer der Schuldnerin. Die Schuldnerin wurde gegründet, um die vom Beklagten moderierte Fernsehshow „Ka.“ für den Fernsehsender V zu produzieren. Nach deren Einstellung und verschiedenen kleineren Projekten begann die Schuldnerin im Herbst 2006 mit der Produktion der „D.“, einer LateNightShow, die mit dem Beklagten als Moderator vom Fernsehsender S. ausgestrahlt wurde. Der Fernsehsender stellte die Sendung nach der zehnten Folge der fünften Staffel im Oktober 2008 ein.

Der Kläger macht geltend, die Schuldnerin sei seit Juli 2008 mit fälligen Verbindlichkeiten i.H.v. rd. 150.000 €, die auch später nicht ausgeglichen worden seien,

¹⁸⁶ Quelle: BGH online, zitiert nach Verlag Dr. Otto Schmidt vom 31.01.2019

spätestens aber seit September 2008 zahlungsunfähig gewesen. Ungeachtet dessen seien vom 3.9. bis zum 10.10.2008 aus dem Vermögen der Schuldnerin noch Zahlungen i.H.v. rd. 94.000 € geleistet worden, deren Erstattung der Kläger vom Beklagten u.a. verlangt.

Das LG wies die Klage ab. Das KG gab ihr teilweise statt und verurteilte den Beklagten unter Abweisung der weitergehenden Klage, an den Kläger rd. 4.000 € nebst Zinsen zu zahlen. Auf die Revision des Klägers hob der BGH das Berufungsurteil insoweit auf, als der Zahlungsantrag des Klägers abgewiesen wurde, und verwies die Sache im Umfang der Aufhebung zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das KG zurück.

Die Gründe:

Das KG hat im Ausgangspunkt zutreffend angenommen, dass zu Lasten eines Geschäftsführers, der in der in § 64 Abs. 2 GmbHG in der bis 31.10.2008 geltenden Fassung (a.F.) beschriebenen Lage der Gesellschaft Zahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen leistet, vermutet wird, dass er schuldhaft gehandelt hat. Maßstab für die Beurteilung eines schuldhaften Handelns ist nach § 64 Abs. 2 Satz 2 GmbHG a.F. die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns. Auf die individuellen Fähigkeiten des in Anspruch genommenen Geschäftsführers kommt es nicht an, so dass diesen mangelnde Sachkenntnis nicht entschuldigt. Rechtsfehlerhaft ist allerdings die Beurteilung des KG, dass der Beklagte im vorliegenden Fall den Entlastungsbeweis zu seinen Gunsten geführt habe. Die Feststellungen des KG rechtfertigen schon nicht die Annahme, dass es eine wirksame Ressortverteilung zwischen dem Beklagten und dem Zeugen K. gegeben hat, auf Grund derer der Beklagte sich auf die Kontrolle und Überwachung der Tätigkeit des Mitgeschäftsführers beschränken konnte.

Eine Geschäftsverteilung oder Ressortaufteilung auf der Ebene der Geschäftsführung setzt eine klare und eindeutige Abgrenzung der Geschäftsführungsaufgaben auf Grund einer von allen Mitgliedern des Organs mitgetragenen Aufgabenzuweisung voraus, die die vollständige Wahrnehmung der Geschäftsführungsaufgaben durch hierfür fachlich und persönlich geeignete Personen sicherstellt und ungeachtet der Ressortzuständigkeit eines einzelnen Geschäftsführers die Zuständigkeit des Gesamtorgans insbesondere für nicht delegierbare Angelegenheiten der Geschäftsführung wahrt. Eine Geschäfts- oder Ressortverteilung bedarf nicht zwingend der Schriftform oder einer ausdrücklichen Absprache, wenngleich die schriftliche Dokumentation regelmäßig das naheliegende und geeignete Mittel für eine klare und eindeutige Aufgabenabgrenzung darstellt. Ob und ggf. in welchem Umfang eine solche Dokumentation erforderlich ist, muss unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse im Einzelfall bestimmt werden.

Das KG hat von diesen Maßstäben ausgehend keine ausreichenden Feststellungen zu einer wirksamen Aufteilung der Geschäftsführungsaufgaben zwischen dem

Beklagten und dem Zeugen K. getroffen. Es erscheint schon zweifelhaft, ob die auf der Grundlage der Aussage des Zeugen K. getroffenen Feststellungen über die vorgenommene Aufteilung der Zuständigkeiten unter den Geschäftsführern den dargestellten Anforderungen genügt. Das KG hat ferner keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob sich der Beklagte im Zusammenhang mit der Übertragung der Wahrnehmung von Geschäftsführungsaufgaben an den Zeugen K. ausreichend vergewissert hat, dass dieser die erforderliche fachliche und persönliche Eignung aufweist. Entsprechend ist auch nicht ersichtlich, auf Grund welcher Umstände der Beklagte darauf vertrauen durfte, über wesentliche Angelegenheiten der Gesellschaft zuverlässig informiert zu werden, damit er der bei ihm verbliebenen Verantwortlichkeit als Geschäftsführer nachkommen konnte.

Die Erwägungen des KG zu einer hinreichenden Kontrolle und Überwachung einer ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung durch den Beklagten halten einer rechtlichen Überprüfung ebenfalls nicht stand. Auch die Überlegung des KG, die Durchführung wöchentlicher bzw. 14tägiger Besprechungen sei innerhalb eines Geschäftsjahres ohne besondere Hinweise für die Notwendigkeit verschärfter Kontrollen eine ausreichende Organisation innerhalb der Geschäftsführung, ist rechtsfehlerhaft. Das KG würdigt zudem nicht umfassend, ob in der Zeit vor Ende August/Anfang September 2008 Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten bei der Erledigung von Geschäftsführungsaufgaben oder Indizien für eine krisenhafte Entwicklung im Unternehmen vorhanden waren, die Anlass für eine verschärfte Kontrolle und Überwachung des Zeugen K. gewesen wären. Das Berufungsurteil war daher aufzuheben und die Sache zur neuen Verhandlung und Entscheidung an das KG zurückzuverweisen.

Literatur: Schockenhoff, Ressortaufteilung unter GmbH-Geschäftsführern: Ein Minenfeld, GmbHR 10/2019, 514

5. Ressortverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern¹⁸⁷

Anforderungen an die Aufgabenverteilung

Bei größeren Gesellschaften mit mehreren Geschäftsführern werden diesen regelmäßig in Geschäftsordnungen Aufgabenbereiche zugewiesen. Werden die Geschäftsführer in Anspruch genommen, liegt der Einwand nahe, nur der Ressortverantwortliche sei zum Schadensersatz verpflichtet. Dies ist Gegenstand einer aktuellen BGH-Entscheidung, die Anlass gibt, Wirksamkeitsvoraussetzung und Grenzen der

¹⁸⁷ Nach Lohr, in: GmbH-StB 2019, 145 (Heft 05)

Ressortbildung aufzuzeigen und sich mit den Konsequenzen bezüglich der Vertragsgestaltung zu befassen.

Haftung des Geschäftsführers:

Geschäftsführer, die ihre Pflichten verletzen, haften gegenüber der GmbH (§ 43 Abs. 2 GmbHG; zu den einzelnen Haftungsvoraussetzungen: *Wicke*, GmbHG, 3. Aufl. 2016, § 43 GmbHG Rz. 4 ff. und *Altmeyden* in Roth/Altmeyden, GmbHG, 9. Aufl. 2019, § 43 GmbHG Rz. 37 ff.). Bei den Geschäftsführerpflichten besteht grundsätzlich eine Gesamtzuständigkeit mehrerer Geschäftsführer.

Voraussetzungen der Haftungsbeschränkung durch Ressortbildung:

Der BGH hat in einer aktuellen Entscheidung vom 6.11.2018 die Voraussetzungen einer Ressortbildung und deren Grenzen im Bereich der Haftungsbeschränkung aufgezeigt (BGH vom 06.11.2018 – II ZR 11/17, GmbHR 2019, 227; hierzu *Buck-Heeb*, BB 2019, 584; *Scharf/Bothe*, DB 2019, 599; *Kleindiek*, EWiR 2019, 135). Gegenstand der Entscheidung ist die Inanspruchnahme eines Geschäftsführers nach § 64 Abs. 2 Satz 1 GmbHG (a.F., nunmehr § 15a InsO) aufgrund von Zahlungen nach Insolvenzreife. Der Geschäftsführer konnte sich nicht darauf berufen, dass er aufgrund einer Aufgabenverteilung innerhalb der Geschäftsführung nicht für diesen Bereich zuständig gewesen sei. Der BGH geht grundsätzlich davon aus, dass eine Zuständigkeitsverteilung zulässig und sogar geboten sein kann. Bei einer wirksamen Verteilung ist die Pflicht des nicht zuständigen Geschäftsführers dann auf die Überwachung des oder der Mitgesellschafter gerichtet. An eine solche Verteilung sind folgende Anforderungen zu stellen:

- **Eindeutigkeit und Klarheit der Regelung:** Die Aufteilung der Geschäftsführungsaufgaben muss umfassend sein, d.h. alle Aufgaben abdecken. Jede Geschäftsführungsaufgabe muss einem Geschäftsführer zugeordnet sein, so dass weder Zweifel über die Abgrenzung der Aufgaben noch über die Person des hierfür Verantwortlichen bestehen.
- **Zustimmung aller Geschäftsführer:** Die Ressortaufteilung muss unter Mitwirkung aller Geschäftsführer erfolgen (hierzu auch *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 19. Aufl. 2016, § 37 GmbHG Rz. 29).

Verbleibende Pflichten nach der Ressortbildung:

Erfolgt eine Aufgabenverteilung, ist zunächst der Ressortzuständige gegenüber der GmbH für die Erfüllung der Ressortpflichten verantwortlich. Auch bei wirksamer Aufgabenverteilung verbleibt jedoch eine Überwachungspflicht aller Geschäftsführer. Jeder Geschäftsführer muss die Tätigkeit der anderen kontrollieren (*Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 9. Aufl. 2019, § 43 GmbHG Rz. 21), andernfalls kann auch der Nichtzuständige in Anspruch genommen werden. Wesentliche Geschäftsführungspflichten, z.B. die Insolvenzantragspflicht (BGH v. 6.11.2018 – II ZR 11/17, GmbHR 2019, 227), können nicht durch Ressortbildung haftungsentlastend zugewiesen werden (vgl. zur Erfüllung öffentlich-rechtlicher Pflichten, z.B. Verantwortung für die Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer: *Altmeppen* in Roth/Altmeppen, GmbHG, 9. Aufl. 2019, § 43 GmbHG Rz. 21). Demzufolge haftete der Geschäftsführer im Ausgangsfall, da er eine ausreichende Kontrolle der finanziellen Situation der GmbH nicht belegen konnte.

Zur Form der Vereinbarung:

Im o.g. Urteil hält der BGH fest, dass keine Schriftform für die Vereinbarung notwendig ist, weist jedoch darauf hin, dass eine schriftliche Vereinbarung aus Dokumentationszwecken das geeignete Mittel für eine eindeutige Aufgabenabgrenzung sei (so auch *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 19. Aufl. 2016, § 37 GmbHG Rz. 29, auch mit Nachweisen zur Gegenauffassung, die eine schriftliche Fixierung als zwingend notwendig erachtet).

Musterformulierung – Auszug aus der Geschäftsordnung zur Ressortbildung**Geschäftsordnung als Grundlage:**

Die Ressortzuweisung kann durch die Gesellschafter – durch die Satzung oder durch Gesellschafterbeschluss (mit einfacher Mehrheit; so *Altmeppen* in *Altmeppen/ Roth*, GmbHG, 9. Aufl. 2019, § 37 GmbHG Rz. 33, str.) – oder auch durch eine Vereinbarung aller Geschäftsführer (ohne Mitwirkung der Gesellschafter) untereinander erfolgen. Der Formulierungsvorschlag geht von einer einstimmigen Festlegung durch Gesellschafterbeschluss unter Zustimmung aller Geschäftsführer aus.

Eindeutige Zuweisung:

Entsprechend den Vorgaben der aktuellen BGH-Entscheidung muss die Verteilung der Bereiche umfassend und eindeutig sein. Die Zuteilung kann funktional (wie im Muster) sein oder auch bestimmte räumliche Zuweisungen (z.B. Länderzuständigkeit bei internationaler Tätigkeit) vorsehen.

Ressortverantwortung:

Sofern keine besonderen Umstände vorliegen, die ein Eingreifen erfordern, ist ein Geschäftsführer nicht gehalten, weitere Aufsichtsmaßnahmen bezüglich des Nachbarressorts einzuleiten (so OLG Köln v. 31.8.2000 – 18 U 42/00, NZG 2001, 135, für die AG).

Benachrichtigungspflicht:

Diese Formulierung gibt die gesetzliche Verpflichtung des Geschäftsführers wieder, sowohl die Mitgeschäftsführer als auch die Gesellschafter über

Die Unterzeichner halten unter Verzicht auf alle Form und Fristvorschriften eine Gesellschafterversammlung unter Leitung des Versammlungsleiters, Herrn ..., ab und beschließen einstimmig die folgende

Geschäftsordnung

Die bei Beschlussfassung anwesenden Geschäftsführer bestätigen durch die Mitunterzeichnung die nachfolgenden Regelungen.

§ X – Ressortbildung

Als Anlage wird diesem Beschluss ein Geschäftsverteilungsplan beigelegt, der die Details der Bereiche Produktion, Betriebsführung, Personal, Finanzen etc. wiedergibt.

Jeder der in der Anlage genannten Geschäftsführer ist für sein Ressort zuständig. Sofern keine besonderen Umstände vorliegen – etwa Gefahr in Verzug – nimmt kein Geschäftsführer Maßnahmen im Bereich eines anderen Geschäftsführers vor.

Jeder Geschäftsführer ist verpflichtet, die anderen Geschäftsführer und die Gesellschafter unverzüglich über Vorgänge in seinem Ressort zu benachrichtigen, die

besondere Vorkommnisse in seinem Bereich zu benachrichtigen. In Zweifelsfällen muss der Geschäftsführer eine Weisung der Gesellschafter (§ 37 Abs. 1 GmbHG) einholen.

Auskunftspflicht:

Jeder Geschäftsführer kann jederzeit Auskunft verlangen über Angelegenheiten anderer Ressorts, um seiner Überwachungspflicht nachzukommen.

Weitere Regelungen einer Geschäftsordnung:

Neben der Ressortzuweisung kann die Geschäftsordnung weitere Punkte regeln, etwa hinsichtlich der Meinungsbildung im Gesamtgremium. Auch können Zustimmungsvorbehalte aufgenommen werden, so dass bestimmte Maßnahmen der Geschäftsführer der vorherigen Zustimmung der Gesellschafter bedürfen (Vgl. die Muster von Böhm/Frowei in Münch: Vertragshandbuch, Gesellschaftsrecht, 8. Aufl. 2018, S. 655 und Tillmann/Mohr, GmbH-Geschäftsführer, 10. Aufl. 2013, S. 360).

über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen oder vom Wirtschafts- und Geschäftsplan abweichen oder für die GmbH in sonstiger Weise von besonderer Bedeutung sind.

Auf Verlangen eines Mitgeschäftsführers hat jeder Geschäftsführer unverzüglich Auskunft zu geben über Angelegenheiten seines Ressorts.

(Weitere Regelungen)

Der Versammlungsleiter, Herr ..., stellte fest, dass der Beschluss einstimmig zustande gekommen ist. Damit wurde die Gesellschafterversammlung beendet.

..., den ...

(Unterschriften Gesellschafter, Geschäftsführer, Versammlungsleiter)

6. GesellschafterGeschäftsführer: Wirksamkeit der Rückübertragung des Gesellschaftsanteils für den Fall des Verlusts der Organstellung (sog. Managermodell) in einer Familiengesellschaft bei Anteilserwerb zum Verkehrswert¹⁸⁸

1. Wird Gesellschaftern das Recht eingeräumt, sich durch die freie Ausübung eines Optionsrechts des Mitgesellschafters zu entledigen („Hinauskündigungs-

¹⁸⁸ GmbH 3/2019, 116 mit ausführlicher Anmerkung von Höfer, GmbHR 03/2019, 120 ff.

klauseln“) gleich ob gesellschaftsvertraglich oder schuldrechtlich gefasst so verstoßen solche Klauseln nach gefestigter Rechtsprechung in der Regel gegen § 138 BGB. Allerdings kann eine an keine besonderen Voraussetzungen geknüpfte Hinauskündigungsklausel gleichwohl wirksam sein, wenn sie wegen besonderer Umstände sachlich gerechtfertigt ist.

2. Eine solche sachliche Rechtfertigung stellt das sog. „Managermodell“ dar. Entscheidend für das Verbot der Hinauskündigung ist, ob die Hinauskündigungsmöglichkeit von dem Gesellschafter als Disziplinierungsmittel bei der Ausübung seiner Gesellschafterrechte empfunden werden kann („Damoklesschwert-Argument“). Das liegt bei Managerbeteiligungen, die dem Manager keine nennenswerten Mitwirkungsrechte gewähren, generell nicht vor.
3. Eine Managerbeteiligung auf Zeit ist insbesondere auch dann wirksam, wenn der Manager die Beteiligung zum Verkehrswert erhält und zum Verkehrswert wieder ausscheidet, also letztlich das Risiko des Wertverlusts der Anteile trägt (Anschluss an BGH vom 19.09.2005 II ZR 173/04, GmbHR 2005, 1558 mit Komm. Hinderer und Sinewe).
4. Die Ausübung der Rückerwerbsoption einer Managerbeteiligung unterliegt nach § 162 Abs. 2 BGB einer Billigkeitskontrolle. Die bloße Möglichkeit einer missbräuchlichen Optionsausübung führt daher nicht zur Sittenwidrigkeit eines Managerbeteiligungsmodells.

(alle nicht amtl.)

LG Stuttgart, Urteil vom 10.10.2018 40 O 26/18 KfH, rkr.

7. Ladung zur GmbH-Gesellschafterversammlung: Zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen § 51 Abs. 2, 4 GmbHG¹⁸⁹

Nach Ansicht des OLG München führt der Verstoß gegen die Ladungsvorschriften gem. § 51 Abs. 2, 4 GmbHG zur Nichtigkeit des betreffenden Gesellschafterbeschlusses. Damit stellt sich das Gericht gegen die bisherige obergerichtliche Rechtsprechung und die einhellige Auffassung im Schrifttum, nach der ein Verstoß gegen § 51 Abs. 2 und 4 GmbHG lediglich die Anfechtbarkeit des Gesellschafterbeschlusses nach sich zieht.

OLG München, Urteil vom 09.01.2019 – 7 U 1509/18

¹⁸⁹ Nach Berjasevic und Markovic, in: DB vom 03.05.2019, Heft 18, Seite 1015 1016, DB1302731

I. Sachverhalt

Der Geschäftsführer der beklagten GmbH hatte zu einer Gesellschafterversammlung geladen. In der Einladung war die Tagesordnung angegeben. Diese sah u.a. die Bestätigung eines früheren Beschlusses der Gesellschafter über die Veräußerung einer Beteiligung der Beklagten vor. Nicht angekündigt war hingegen die Erteilung der Entlastung für die Geschäftsführer mit Blick auf die Veräußerung der Beteiligung. In der Gesellschafterversammlung der Beklagten, an der die klagende Gesellschafterin nicht teilnahm, wurde sodann nicht nur der Bestätigungsbeschluss, sondern auch der Entlastungsbeschluss gefasst. Die Klägerin focht sämtliche Beschlüsse an. Das LG München I wies die Klage vollumfänglich ab.

II. Entscheidung

Das OLG München stellt fest, dass der Beschluss über die Entlastung der Geschäftsführer nichtig ist, und weist die Berufung im Übrigen zurück. Da die Entlastung der Geschäftsführer in der Tagesordnung nicht erwähnt war, liege ein Verstoß gegen § 52 Abs. 2, 4 GmbHG vor. Auch wenn das Schrifttum überwiegend annehme, dass ein derartiger Verstoß nur zur Anfechtbarkeit des Gesellschafterbeschlusses führt, sei mit der neueren Rechtsprechung des BGH in diesen Fällen von einer Nichtigkeit des Beschlusses auszugehen. Der BGH habe in seiner Entscheidung vom 29.05.2000 (II ZR 47/99) aufgrund der nicht hinreichend genauen Bezeichnung des Beschlussgegenstandes in der Tagesordnung zwar unmittelbar nur einen Verstoß gegen Regelungen in der Geschäftsordnung des Verwaltungsrats der beklagten Sparkasse bejaht. Er habe aber gleichzeitig ausdrücklich darauf abgestellt, dass die Regelungen, gegen die verstoßen worden sei, inhaltsgleich mit § 52 Abs. 2, 4 GmbHG seien. Daher sei ein entgegen § 52 Abs. 2, 4 GmbHG gefasster Beschluss nicht nur anfechtbar, sondern nichtig. Diese Nichtigkeit erstrecke sich vorliegend entsprechend § 139 BGB nur auf den Entlastungsbeschluss, nicht aber auf die gleichzeitig erfolgte Bestätigung des früheren Beschlusses der Gesellschafter über die Veräußerung einer Beteiligung der Beklagten, da die beiden Beschlüsse ohne Weiteres trennbar seien, obwohl sie formal unter ein und demselben Tagesordnungspunkt gefasst worden seien.

III. Praxishinweise

Die Entscheidung weicht mit der Ansicht, dass Verstöße gegen § 51 Abs. 2, 4 GmbHG zur Nichtigkeit gefasster Beschlüsse der Gesellschafterversammlung führten, von der allgemeinen (und nicht nur – wie behauptet – überwiegende) Meinung im Schrifttum ab. Dabei lässt sie unerwähnt, dass auch die obergerichtliche Rechtsprechung bislang einhellig von der Anfechtbarkeit ausging¹⁹⁰. Bedauerlicherweise

¹⁹⁰ vgl. OLG Düsseldorf vom 25.02.2000 – 16 U 59/99; OLG Karlsruhe vom 15.07.1988 – 14 U 203/86, DB 1988 S. 1845

verzichtet der Senat auf jede inhaltliche Begründung seiner Rechtsmeinung. Auch der Verweis für die eigene Rechtsmeinung auf die Rechtsprechung des BGH ist nicht zutreffend. In der zitierten Entscheidung hatte der BGH über die Wirksamkeit eines Beschlusses eines SparkassenVerwaltungsrates zu entscheiden. Dabei hatte der BGH die Nichtigkeit eines solchen Beschlusses bei einem Einberufungsmangel weder mit einer Analogie zu § 51 Abs. 2, 4 GmbHG begründet, noch finden sich in der zitierten BGH-Entscheidung sonstige Anhaltspunkte, die darauf hindeuten könnten, dass der BGH bei einem Verstoß gegen § 51 Abs. 2, 4 GmbHG von der Nichtigkeit gefasster Beschlüsse der Gesellschafterversammlung ausgeht. Ganz im Gegenteil hatte das damalige Senatsmitglied Goette im Rahmen einer Anmerkung zu der zitierten BGH-Entscheidung sogar bestätigt, dass im GmbH-Recht ein Einladungsfehler nur zur Anfechtbarkeit eines in einer derart fehlerhaft einberufenen Versammlung gefassten Beschlusses führt, und klargestellt, dass die Nichtigkeit des Beschlusses des SparkassenVerwaltungsrats bei einem Einladungsfehler aus der vergleichbaren Rechtslage beim AG-Aufsichtsrat folgt¹⁹¹. Die Ansicht des OLG München vermag schließlich auch materiell-rechtlich nicht zu überzeugen. Die Annahme der Nichtigkeit eines Gesellschafterbeschlusses ist bei Einladungsfehlern nur dann gerechtfertigt, wenn der Gesellschafter durch den Verstoß (faktisch) gehindert ist, an der Gesellschafterversammlung teilzunehmen. Dies ist bei der fehlenden bzw. fehlerhaften Beschreibung des Beschlussgegenstandes nicht der Fall. Vor diesem Hintergrund bleibt zu hoffen, dass die Entscheidung des OLG München ihren Ausnahmecharakter behält.

8. Der altersdiskriminierte Fremd-Geschäftsführer: Neue Leitlinien vom BGH für Kündigungsregelungen in Anstellungsverträgen¹⁹²

BGH, Urteil vom 26.03.2019 – II ZR 244/17

In seiner Entscheidung vom 26.03.2019 befasst sich der BGH mit der Anwendung des AGG auf FremdGeschäftsführer. Dem Urteil ist zu entnehmen, dass der BGH § 6 Abs. 1 Nr. 1 AGG europarechtskonform auslegen und auch auf solche Organmitglieder anwendet, die dem europäischen Arbeitnehmerbegriff unterfallen. Darüber hinaus enthält das Urteil für die Praxis wichtige Aussagen zur Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen wegen des Alters (§ 10 AGG).

¹⁹¹ Goette, DStR 2000 S. 1152 [1153]).

¹⁹² Nach Naber/Schulte, in: DB vom 11.06.2019, Heft 23, Seite 1316, DB1306341

I. Sachverhalt

In der Entscheidung ging es um die Kündigung eines Anstellungsverhältnisses. Die Gesellschaft hatte die Kündigung auf Grundlage einer Klausel in einem befristeten Dienstvertrag ausgesprochen, der vor Ablauf der Befristung eine Kündigung „mit Eintritt des 61. Lebensjahres“ erlaubte. Der gekündigte FremdGeschäftsführer wehrte sich gegen die Kündigung, u.a. unter Verweis darauf, das Kündigungsrecht gem. Anstellungsvertrag sei unwirksam, weil er damit entgegen dem AGG wegen seines Alters diskriminiert würde.

II. Entscheidung

Die Entscheidung enthält zwei wesentliche Elemente:

- Zum einen kommt der BGH zu dem Ergebnis, dass Fremdgeschäftsführer einer GmbH bei europarechtskonformer Auslegung jedenfalls insoweit als Arbeitnehmer i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AGG anzusehen sind, wie bei einer Kündigung des Anstellungsvertrages der sachliche Anwendungsbereich des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes über § 2 Abs. 1 Nr. 2 AGG eröffnet ist
- Zum anderen – und für die Praxis von erheblicher Bedeutung – setzt der BGH Leitlinien für die Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen wegen des Alters (§ 10 AGG). Anders als die Vorinstanzen verlangt der BGH konkreten Vortrag des Arbeitgebers zu betriebs- und unternehmensbezogene Interessen, die i.S.d. § 10 Satz 1 AGG eine Ungleichbehandlung wegen des Alters rechtfertigen können. Allgemeine Aussagen zu einem besonders hohen Anforderungsprofil oder dem Wunsch nach einer frühzeitigen Nachfolgeregelungen können laut BGH Beendigungen vor Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze nicht rechtfertigen, wenn sie nicht in einen konkreten Bezug zur Geschäftsführertätigkeit gebracht werden. Auch scheide eine Rechtfertigung analog § 10 Satz 3 Nr. 5 AGG hier schon deswegen aus, weil diese Rechtfertigung an Befristungen, aber nicht an Kündigungen anknüpfe. Der Rechtsstreit wird daher an die Vorinstanz zurückverwiesen. Der BGH weist abschließend für weitere Verfahren darauf hin, dass betriebs- und unternehmensbezogene Interessen eine Ungleichbehandlung wegen des Alters jedenfalls insoweit rechtfertigen können, wie sie sich als Teil eines sozialpolitischen (Gesamt)Ziels darstellen.

III. Praxishinweise

In einer früheren Entscheidung (BGH vom 23.04.2012 – II ZR 163/10, DB 2012, S. 1499) hatte der BGH die Frage der europarechtskonformen Auslegung von § 6 Abs. 1 Nr. 1 AGG noch offenlassen können. Seinerzeit ging es lediglich um eine Nichtverlängerung, nicht aber wie hier um eine Kündigungsentscheidung; insofern kam der BGH noch mit § 6 Abs. 3 AGG aus.

Soweit der BGH § 6 Abs. 1 Satz AGG auf FremdGeschäftsführer anwendet, kommt dies für die Praxis jedoch keineswegs überraschend (siehe bereits *Hohenstatt/ Naber*, ZIP 2012 S. 1989 [1991]). Denn nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH können grundsätzlich auch Organmitglieder nach deutschem Recht dem Anwendungsbereich von europäischen Arbeitnehmerschutzrichtlinien unterfallen, soweit diese an den weit auszulegenden europarechtlichen Arbeitnehmerbegriff anknüpfen. Dies hat der EuGH etwa in der Sache *Danosa* für die MutterschutzRichtlinie (EuGH vom 11.11.2010 – C232/09, DB 2011 S. 2270) und in der Sache *Balkaya* für die MassenentlassungsRichtlinie (Urteil vom 09.07.2015 – C229/14, DB 2015 S. 1965) entschieden. Für die Praxis noch nicht geklärt bleiben Einzelfragen, etwa die, ob auch ein Geschäftsführer, der nach § 38 Abs. 2 GmbHG nur aus wichtigem Grund abberufen werden kann, ebenfalls aus europäischer Sicht als „Arbeitnehmer“ einzuordnen ist.

Für die Praxis von größerer Bedeutung sind die Aussagen zu § 10 AGG. Es lässt sich gut nachvollziehen, dass der BGH pauschale Äußerungen dazu, dass Organmitglieder einem besonders hohen Anforderungsprofil genügen müssen und für sie frühzeitige Nachfolgeregelungen erforderlich sind, für eine Rechtfertigung nicht genügen lässt. Erfreulich ist auch die „Hilfestellung“ des BGH, nach welcher betriebs- und unternehmensbezogene Interessen eine Ungleichbehandlung grundsätzlich i.S.d. § 10 Satz 1 AGG rechtfertigen können, sofern sie „sich als Teil eines sozialpolitischen (Gesamt-) Ziels darstellen“. Offen bleibt allerdings, ob solche „(Gesamt-)Ziele“ ihren Ursprung allein im Betrieb/Unternehmen haben dürfen oder in dem Sinne „sozialpolitisch“ geregelt werden müssen, dass sie ein Tätigwerden des Gesetzgebers erfordern. U.E. würde der BGH eine sozialpolitische Gesamtkonzeption innerhalb des Unternehmens genügen lassen, d.h. z.B. ein aufeinander abgestimmtes System von betrieblicher Altersversorgung und Nachfolgeplanung, welches sich vom Arbeitgeber ggf. konkret darstellen lässt.

Einer analogen Anwendung von § 10 Abs. 3 Nr. 5 AGG auf Kündigungen erteilt der BGH schließlich eine Absage. Diese Vorschrift gelte nur für Befristungen. Angesichts der Differenzierung in § 41 SGB VI ist auch dies nachzuvollziehen. Die gesetzgeberische Wertung, die hinter § 10 Abs. 3 Nr. 5 AGG steht, sollte dann aber im Rahmen von § 10 Satz 1 AGG berücksichtigt werden. Eine betriebliche Altersversorgung ab Vollendung des 60. Lebensjahres sollte daher generell ausreichend sein (vgl.

Hohenstatt/ Naber, ZIP 2012 S. 1989 1996]); sie stellt jedenfalls ein starkes Indiz für eine ausgewogene sozialpolitische Gesamtkonzeption dar, welche der BGH für eine Rechtfertigung genügen lassen soll.

XV. Akteneinsichtsrecht

1. Akteneinsichtsrecht einer Gläubigerin im Insolvenzverfahren¹⁹³

Die Gläubigerin einer festgestellten Forderung hat in einem Insolvenzverfahren einen Anspruch auf Akteneinsicht. Ein der Akteneinsicht ausnahmsweise entgegenstehender Missbrauch kann nicht darauf gestützt werden, dass die Gläubigerin mithilfe der gewonnenen Erkenntnisse beabsichtigt, Forderungen anderer Gläubiger aufzukaufen. So der BGH mit Beschluss vom 07.05.2020 (Az. IX ZB 56/19). Da Forderungsabtretungen rechtlich wirksam sind, sofern kein Abtretungsverbot eingreift (vgl. § 399 Bürgerliches Gesetzbuch), muss es nach Ansicht des Senats grundsätzlich hingenommen werden, wenn Forderungen auch nach Verfahrenseröffnung abgetreten würden und neue Gläubiger am Verfahren beteiligt seien. Es steht den einzelnen Gläubigern frei, unter Berücksichtigung ihrer persönlichen wirtschaftlichen Interessen eine Abwägung zu treffen, ob sie sich zum Verkauf ihrer Forderungen entschließen oder einer Befriedigung im Insolvenzverfahren den Vorzug geben. Der Umstand, dass möglicherweise eine den Kaufpreis übersteigende Quote auf abgetretene Forderungen entfalle, berühre keine Belange des Insolvenzverfahrens und könne für sich genommen einen Missbrauch des Einsichtsrechts nicht begründen, so das Gericht.

2. Zum Auskunftsanspruch des Insolvenzverwalters gegen das Finanzamt¹⁹⁴

BVerwG, Vorlagebeschluss vom 4.7.2019, Az. BVerwG 7 C 301.17

Der Fall:

A hat als Insolvenzverwalter vom zuständigen Finanzamt (FA) steuerliche Auskünfte über die Insolvenzschuldnerin, eine GmbH, verlangt. Diese benötigt er zur Prüfung etwaiger Insolvenzanfechtungsansprüche.

Er hat insoweit Auskünfte verlangt über die Androhung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, die Erteilung und Durchführung von Vollstreckungsaufträgen, daraufhin vorgenommene Zahlungen sowie den Zeitpunkt der Kenntniserlangung von der Zahlungsunfähigkeit und Kontoauszüge aller beim FA geführten Steuerarten für den Jahreszeitraum vor Insolvenzantragsstellung.

Das FA hat die Auskunftserteilung abgelehnt.

¹⁹³ GmbH-Steuerpraxis 8/2020, S. VII

¹⁹⁴ GmbH-Steuerpraxis 5/2020, S. 157

Die hiergegen erhobene Klage war vor dem Verwaltungsgericht und dem Oberverwaltungsgericht erfolgreich.

Die Entscheidung:

Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat das Verfahren ausgesetzt und beschlossen, eine Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu drei von ihm formulierten Fragen einzuholen. Diese Fragen sind nach Einschätzung des BVerwG entscheidungserheblich und bisher durch den EuGH noch nicht geklärt.

Zunächst ist zu klären, **ob Art. 23 Abs. 1 Buchstabe j Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) auch die Interessen von Finanzbehörden schützt**. Davon ist – so das BVerwG – der nationale Gesetzgeber nach dem eindeutigen Wortlaut des § 32c Abs. 1 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) ausgegangen. In der Literatur wird aber die Auffassung vertreten, dass die Klauseln in Art. 23 Abs. 1 Buchstabe i und j DSGVO nur für Privatrechtssubjekte einschlägig seien.

Sollte sich der Schutz auch für die Finanzbehörden ergeben, wäre weiterhin zu klären, ob die Formulierung „Durchsetzung zivilrechtlicher Ansprüche“ auch die Verteidigung der Finanzbehörde gegen zivilrechtliche Ansprüche erfasst und ob solche Ansprüche bereits geltend gemacht sein müssen.

§ 32c Abs. 1 Nr. 2 AO soll gewährleisten, dass die **Finanzbehörden** bei zivilrechtlichen Forderungen **genauso zu behandeln sind wie andere Schuldner oder Gläubiger**. Die Auskunftspflichten sollen sich daher allein nach dem Zivilrecht richten. Dadurch sollte die zuvor insolvenzverwalterfreundliche Rechtsprechung zu Informationszugangsbegehren nach den geltenden Gesetzen des Bundes und der Länder über die Informationsfreiheit eingeschränkt werden. Fraglich ist, ob dieses Regelungsziel von der europarechtlichen Norm gedeckt wird. Sollte dies der Fall sein, ist weiterhin zu klären, **ob der Insolvenzverwalter bereits im Vorfeld Informationen einholen darf**, um nämlich die Voraussetzungen eines etwaigen Insolvenzanfechtungsanspruchs zu prüfen oder ob er bereits einen solchen Insolvenzanfechtungsanspruch geltend gemacht haben muss. Insoweit geht das BVerwG davon aus, dass ein etwaiger Schutz der Finanzbehörden umfassend eingreifen muss, also auch für noch geltend zu machende Ansprüche.

Sollte der EuGH auch insoweit den erweiterten Schutzzweck bejahen, stellt sich die dritte Frage, ob nämlich die Regelung des Art. 23 Abs. 1 Buchstabe e DSGVO zum Schutz eines wichtigen finanziellen Interesse eines Mitgliedstaates im Steuerbereich eine **Beschränkung des Auskunftsrechts** nach Art. 15 DSGVO zur Abwehr von zivilrechtlichen Insolvenzanfechtungsansprüchen gegen die Finanzbehörde erlaubt. Das BVerwG ist insoweit der Auffassung, dass die Insolvenzanfechtung lediglich zur Unwirksamkeit der konkreten benachteiligenden Rechtshandlung des Insolvenzschuldners führt, jedoch nicht zur Unwirksamkeit der zugrundeliegenden Verpflichtung. Insoweit blieben die steuerlichen Ansprüche grundsätzlich unberührt. Zwar

werde im Ergebnis das Interesse der Finanzbehörden an einer Erfüllung der Steueransprüche berührt, es sei aber zweifelhaft, ob das Interesse, sich vor einer solchen Rückabwicklung zu schützen, ein anerkennenswertes wichtiges Ziel im Sinne von Art. 23 Abs. 1 Buchstabe e DSGVO darstelle.

Konsequenzen:

Im Falle der Insolvenz versucht jeder Insolvenzverwalter, Ansprüche gegen die handelnden Personen wie Geschäftsführer und eventuelle Gesellschafter durchzusetzen, aber auch in der Insolvenzphase erfolgte Leistungen der Insolvenzschuldnerin zurückzuholen (Sozialabgaben, Steuern, Leistungen an andere Gläubiger), um damit die verteilungsfähige Masse anzureichern. Hierzu benötigt der Insolvenzverwalter entsprechende Informationen über erfolgte Zahlungen und Leistungen und etwaige Umstände, die auf ein Kenntnis des Leistungsempfängers von der eingetretenen Insolvenzreife der Gesellschaft schließen lassen.

Insolvenzverwalter haben daher auch häufig Auskunftsansprüche gegen die Finanzbehörden gerichtet. Der EuGH wird nunmehr grundlegend darüber zu entscheiden haben, ob sich die Finanzbehörden auf dem Hintergrund europarechtlicher Regelungen davor schützen können, also keine solchen Auskünfte erteilen müssen.

3. DSGVO: Anspruch einer GmbH nach der DSGVO auf Auskunft über die bei einer früheren Betriebsprüfung erhobenen personenbezogenen Daten¹⁹⁵

FG Sachsen, Urteil vom 08.05.2019 - 5 K 337/19, rkr.¹⁹⁶

Nach Ansicht des FG Sachsen hat eine GmbH gemäß § 15 Abs. 3 DSGVO einen Anspruch darauf, dass ihr das für die Betriebsprüfung zuständige FA eine Kopie der personenbezogenen Daten, die bei einer früheren Betriebsprüfung erhoben worden sind, zur Verfügung stellt. Sie habe aber keinen Anspruch auf die Zurverfügungstellung aller übrigen Daten, die das FA im Rahmen der früheren Betriebsprüfung anderweitig generiert habe (incl. der von der Betriebsprüfung durch Schätzung selbst geschaffenen Daten). Den nach Art. 15 DSGVO grundsätzlich bestehenden Auskunftsanspruch über die personenbezogenen Daten könne das FA nach § 34 Abs. 1 iVm § 29 Abs. 1 S. 2 BDSG nur dann verweigern, „soweit“ schützenswerte Interessen

¹⁹⁵ Nach DStR 28/2020, S. XII

¹⁹⁶ BeckRS 2019, 15676

Dritter bestünden und diese in der gebotenen Einzelfallabwägung gegenüber dem Auskunftsanspruch als gewichtiger einzustufen seien. Die für diese Einzelfallabwägung maßgeblichen Tatsachen müssten vom FA aber vorgetragen werden.

Für den Auskunftsanspruch über die personenbezogenen Daten hält es das FG für unerheblich, ob die Veranlagung bei einem anderen FA als dem beklagten FA erfolgt sei, aus welchem Grund die GmbH die Auskunft verlange und ob die Daten Grundlage für eine Entscheidung in einem Folgeprüfungsverfahren seien (im Streitfall: Befangenheitsantrag gegen die auch mit der Folgebetriebsprüfung wieder beauftragte Prüferin).

XVI. Haftung des Geschäftsführers

1. Übersicht zur Geschäftsführerhaftung¹⁹⁷:

Innenhaftung	Außenhaftung
Kapitalaufbringung ○ §§ 9, 9a GmbHG ○ §§ 57 Abs. 4, 9, 9a GmbHG	Haftung aus vorvertraglichem Verschulden (früher: c.i.c.) ○ Bei Inanspruchnahme besonderen eigenen Vertrauens ○ Bei besonderem Eigeninteresse
Kapitalerhaltung ○ §§ 30 Abs. 1, 43 Abs. 3 GmbHG ○ §§ 33 Abs. 3 GmbHG ○ § 31 Abs. 6 GmbHG ○ § 823 Abs. 2 BGB iVm § 266 StGB ○ § 49 Abs. 3 GmbHG ○ § 43a GmbHG	Haftung aus unerlaubter Handlung ○ § 823 Abs. 2 BGB iVm ○ § 64 Abs. 1 GmbHG 1. Altgläubiger: Quotenschaden 2. Neugläubiger: negatives Interesse 3. Konzentrationsprinzip, § 92 InsO: „Gesamtschadensliquidation“ ○ § 823 Abs. 2 BGB iVm § 266a StGB ○ § 826 BGB, insbes. bei Prospekthaftung
Pflichtverletzung ○ § 43 Abs. 2 GmbHG ○ § 64 Abs. 2 GmbHG Erfordernis der Beschlussfassung gem. § 46 Nr. 8 GmbHG (nicht im Insolvenzverfahren)	Steuerhaftung ○ §§ 34, 69 AO ○ interne Aufgabenverteilung ○ „StrohmannFälle“ ○ Faktischer Geschäftsführer

¹⁹⁷ Nach Wolfgang Arens, Der GmbH-Geschäftsführer, DAI-Skript März 2019, S. 592

Verjährung:	Verjährung:
⇒ § 43 Abs. 4 GmbHG: 5 Jahre bzw.	⇒ §§ 34 69 AO
⇒ Gesellschaftertreuepflicht: 3 Jahre	⇒ Interne Aufgabenverteilung
⇒ § 19 Abs. 6 GmbHG: 10 Jahre (Stammeinlage)	⇒ „StrohmannFälle“
	⇒ Faktischer Geschäftsführer

2. Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Lohnzahlungen in der Krise¹⁹⁸

1. Das Verschulden des Geschäftsführers wird gem. § 64 Satz 2 GmbHG vermutet, wenn er trotz objektiv bestehender Insolvenzreife Zahlungen leistet.
2. Da für das vermutete Verschulden des Geschäftsführers bei objektiver Insolvenzreife einfache Fahrlässigkeit genügt, scheidet ein Rückgriff auf die Grundsätze des innerbetrieblichen Schadensausgleichs schon begrifflich aus.
3. Der Geschäftsführer genügt seiner Darlegungslast hinsichtlich einer positiven Fortführungsempfehlung durch einen externen Berater nur, wenn er sich unter umfassender Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft und Offenlegung der erforderlichen Unterlagen von einer unabhängigen, für die zu klärenden Fragestellungen fachlich qualifizierten Person hat beraten lassen.

(alle nicht amtl.)

BGH, Beschluss vom 24.09.2019 – II ZR 248/17

3. GmbH-Insolvenz: Zur Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für Zahlungen nach Eintritt der Insolvenzreife¹⁹⁹

OLG München, Urteil vom 25.07.2019, Az. 23 U 2916/17

Der Fall:

Der Kläger macht als Insolvenzverwalter über das Vermögen der X-GmbH Ansprüche gegen den Beklagten als früheren Geschäftsführer der Insolvenzschuldnerin geltend.

¹⁹⁸ Nach GmbHR 14/2020, 772

¹⁹⁹ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2020, S. 127

Das Insolvenzverfahren wurde am 01.09.2011 eröffnet. Der Kläger behauptet, die Insolvenzschuldnerin sei seit 2010 zahlungsunfähig und spätestens seit 31.12.2010 überschuldet gewesen. Der Beklagte habe als Geschäftsführer der Insolvenzschuldnerin in 2011 noch Zahlungen an verschiedene Personen in Höhe von über 310.000 € geleistet. Des Weiteren habe der Beklagte in 2011 Zahlungseingänge mit dem Sollsaldo des Geschäftskontos der Insolvenzschuldnerin in Höhe von über 122.000 € verrechnet. Im Umfang der geleisteten bzw. verrechneten Zahlungen bestehe ein Anspruch gegen den Beklagten aus § 64 GmbHG. Zudem habe der Beklagte für die Insolvenzschuldnerin in 2011 neue Verbindlichkeiten in Höhe von über 44.000 € begründet. In dieser Höhe hafte der Beklagte nach § 43 Abs. 2 GmbHG wegen Vertiefung der Insolvenz.

Das Urteil:

Das Landgericht hat den Beklagten zur Zahlung in vollem Umfang nebst Zinsen verurteilt. Dieser Auffassung ist das Oberlandesgericht (OLG) in weiten Teilen gefolgt. Seiner Auffassung nach haftet der Beklagte (nur) nicht für den Schaden, der daraus resultiert, dass sich die Überschuldung infolge einer verspäteten Stellung des Insolvenzantrags vertieft hat. Es bleibt abzuwarten, wie der BGH (Az. II ZR 180/19) entscheiden wird.

Konsequenzen:

Nach Auffassung des OLG hat der Kläger dargetan, dass die Insolvenzschuldnerin seit 2010 zahlungsunfähig war. Er hat substantiiert dargestellt, welche konkreten Zahlungen der Beklagte als Geschäftsführer der Insolvenzschuldnerin nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit veranlasst hat. Das OLG weist ausdrücklich darauf hin, dass eine Zahlung im Sinne des § 64 Satz 1 GmbHG auch dann vorliegt, wenn der Geschäftsführer nicht verhindert, dass ein Dritter auf ein debitorisches Konto der Gesellschaft einzahlt. Infolge der Verrechnung des Zahlungseingangs und der damit einhergehenden vorrangigen Befriedigung der Bank mindert sich die den übrigen Gläubigern zur Verfügung stehende Vollstreckungsmasse.

Ein Schadenersatzanspruch gegen den Geschäftsführer einer GmbH aus § 43 Abs. 2 GmbHG umfasst nach Auffassung des OLG nicht den Schaden, der dadurch entstanden ist, dass sich die Überschuldung in Folge einer verspäteten Insolvenzantragsstellung vertieft hat. Es fehlt bereits an einem vom Insolvenzverwalter geltend zu machenden Schaden der Insolvenzschuldnerin. Ein Insolvenzverschleppungsschaden bzw. eine Vertiefung der Überschuldung hat seine Ursache zumindest auch in der durch die Weiterführung der Gesellschaft bedingten Begründung von Neuverbindlichkeiten. Ein Anspruch der Gesellschaft wegen der Belastung ihres Vermögens mit neuen Verbindlichkeiten bzw. Neugläubigerforderungen würde im Ergebnis deren Gleichstellung mit „Zahlungen“ im Sinne von § 64 GmbHG bedingen.

Damit stellt sich das OLG gegen die höchstrichterliche Rechtsprechung des IX. Zivilsenats (BGH, Urteil vom 06.06.2013, Az. IX ZR 204/12 und Urteil vom 26.01.2017, Az. IX ZR 285/14). Beide Entscheidungen, die einen vom Insolvenzverwalter geltend gemachten Schadenersatzanspruch wegen Insolvenzverschleppung bzw. -vertiefung bejaht haben, betrafen jeweils die Haftung eines Steuerberaters, nicht eines Geschäftsführers aus § 43 Abs. 2 GmbHG. Die pauschale Aussage im Urteil des IX. Zivilsenats vom 06.06.2013 (Tz. 27), wenn ein überschuldetes Unternehmen pflichtwidrig fortgeführt werde, könne es von dem verantwortlichen Organ Schadenersatz in Höhe der Steigerung seiner Überschuldung beanspruchen, beschäftigt sich nicht mit der abweichenden Ansicht des – für die Geschäftsführerhaftung zuständigen – II. Zivilsenats.

BGH, Urteil vom 30.03.1998, Az. II ZR 146/96

4. Geschäftsführer-Haftung, Steuerhinterziehung²⁰⁰

Ein Geschäftsführer, der durch Nichtabgabe einer Umsatzsteuererklärung eine Steuerhinterziehung begeht, genießt keinen Vertrauensschutz bei Haftungsinanspruchnahme (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.09.2019, Az. 9 K 9159/15).

Der Fall:

K war die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der B-GmbH, die am 01.08.2004 zusammen mit K eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) errichtete, die durch die B-GmbH nach außen vertreten wurde. Die GbR schloss in 2005 Werkverträge mit Bauherrengemeinschaften und erteilte Rechnungen über Abschlagszahlungen.

Im Jahr 2008 führte das Finanzamt (FA) bei der B-GmbH eine Außenprüfung betreffend das Jahr 2005 durch und setzte danach die Umsatzsteuer 2005 mit Bescheid vom 10.11.2008 fest. Die B-GmbH stellte ihre Geschäftstätigkeit per 31.12.2008 ein. Da sie für 2006 keine Umsatzsteuererklärung eingereicht hatte, schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen. Auch die GbR hatte für 2005 keine Umsatzsteuererklärung abgegeben, auch hier wurde geschätzt. Im Laufe des Einspruchsverfahrens reichte die GbR die Umsatzsteuererklärung für 2005 nach, der das FA folgte (0 €). Die GbR legte im Oktober 2009 jedoch dagegen Einspruch ein und reichte eine geänderte Umsatzsteuererklärung 2005 mit einer negativen Umsatzsteuer ein. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Mit Klage vor dem FG wandte sich die GbR gegen die Umsatzsteuerfestsetzung. Das FG wies die Klage als unbegründet zurück.

²⁰⁰ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2020, S. 124

Mit Bescheid vom 21.07.2008 nahm das FA daraufhin für den Zeitraum 10.07.2005 bis 01.07.2008 K wegen rückständiger Abgabenverbindlichkeiten persönlich in Haftung. In der Folgezeit gab es Einsprüche und Teilwiderrufsbescheide, sodass das FA letztlich am 20.08.2015 die Haftungssumme wie folgt festsetzte: Umsatzsteuer 2005 mit 9.614 €, Verspätungszuschläge mit 795 € und Säumniszuschläge mit 3.528 €.

Das Urteil:

Das FG hielt die Klage der GbR gegen den Haftungsbescheid nur zum Teil für begründet. Der Haftungsbescheid vom 29.07.2008 betreffend Umsatzsteuer 2005 nebst steuerlichen Nebenleistungen ist ganz überwiegend rechtmäßig. Die Klägerin hat sowohl den objektiven als auch den subjektiven Tatbestand des § 69 in Verbindung mit § 34 Abgabenordnung (AO) dadurch erfüllt, dass sie als alleinige gesetzliche Vertreterin der geschäftsführenden B-GmbH für das Streitjahr 2005 folgende Pflichten der GbR zumindest mit bedingtem Vorsatz nicht erfüllt hat:

- ◆ Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Streitjahr 2005 während ihrer Amtszeit.
- ◆ Tilgung der bestandskräftig festgesetzten Verspätungszuschläge.

Das FA hat die Klägerin außerdem zu Recht hinsichtlich rückständiger Verspätungszuschläge in Höhe von 795 € persönlich in Haftung genommen.

In Höhe von 50% der Säumniszuschläge ist die Klage hingegen begründet. Nach der BFH-Rechtsprechung haftet ein GmbH-Geschäftsführer ab dem Zeitpunkt der Insolvenzreife der Steuerschuldnerin (§ 17 Abs. 2 Insolvenzordnung) nur für maximal 50% der ab diesem Zeitpunkt verwirkten Säumniszuschläge. Im Streitfall hatte die GbR bereits während des Jahres 2006 ihren Geschäftsbetrieb eingestellt und ist liquidiert worden.

Konsequenzen:

Eine Haftungsinanspruchnahme nach § 69 AO wegen vorsätzlicher Nichtabgabe von Jahressteuererklärungen ist unstrittig, wenn gleichzeitig eine Steuerhinterziehung im Sinne von § 370 AO vorliegt. Die Tatbestandsvoraussetzungen einer vollendeten Steuerhinterziehung betreffend Umsatzsteuer 2005 waren im Streitfall erfüllt.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung beschränkt sich die Haftung des GmbH-Geschäftsführers für Betriebssteuern sowie steuerliche Nebenleistungen hierzu (z.B. Verspätungs- und Säumniszuschläge) auf den Betrag, mit dem die Gesellschaft bei unzureichender Liquidität im Zeitpunkt der Fälligkeit das FA gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt hat („anteilige Tilgungsquote“). Das FA muss deshalb vom Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, den es als Haftungsschuldner wegen nicht entrichteter Betriebssteuern in Haftung nehmen will, die zur Feststellung des Haftungsumfangs notwendigen Auskünfte über die anteilige Gläubigerbefriedigung im

Haftungszeitraum verlangen, um die anteiligen Abgabenverbindlichkeiten, für die der Geschäftsführer in Haftung genommen werden soll, zu ermitteln. Dies war im Streitfall geschehen.

5. Zur Haftung des Geschäftsführers für Körperschaftsteuer nach Verlust des Steuerprivilegs²⁰¹

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.12.2019, Az. 4 K 4241/16

Der Fall:

A war Geschäftsführer einer gemeinnützigen GmbH (gGmbH). Im Juni 2007 erwarb die gGmbH einen Pkw, dessen Anschaffungskosten 140.773 € betrugen. Diesen Wagen nutzte A als Geschäftswagen. Laut Satzung galt ein Privatnutzungsverbot für Dienstfahrzeuge, das aber nicht überprüft wurde. Die laufenden Aufwendungen für den Pkw trug die gGmbH. Mit diesem Pkw unternahm A neben geschäftlichen auch privat veranlasste Fahrten.

Im Rahmen der für 2007 eingereichten Körperschaftsteuererklärung wies A auf die Gemeinnützigkeit der gGmbH hin und erklärte, dass die Geschäftsführung der gGmbH den satzungsmäßigen Zwecken entspreche. Für 2007 erließ das Finanzamt (FA) erklärungskonform den Körperschaftsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und befreite die gGmbH wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke von der Körperschaftsteuer.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde u.a. festgestellt, dass die Voraussetzungen zur Befreiung von der Körperschaftsteuer nicht vorlagen. Dementsprechend erließ das FA einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid und versagte die bisher gewährte Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Da A in der Körperschaftsteuererklärung einen niedrigeren Anschaffungspreis des Pkw angegeben hatte und zudem viele Privatfahrten verschwieg, verurteilte ihn das Landgericht wegen Steuerhinterziehung.

Im Februar 2016 nahm das FA den A für rückständige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis der gGmbH in Haftung. Die gGmbH war zahlungsunfähig. Der gegen den Haftungsbescheid gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

Das Urteil:

Das FG wies die Klage des A als unbegründet zurück. Die Haftung nach § 71 Abgabenordnung (AO) setze voraus, dass die in Haftung genommene Person die

²⁰¹ Nach GmbH-Steuerpraxis 10/2020, S. 313

objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllt hat. Dies alles sei hier bzgl. der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags 2007 der Fall. Aus dem Urteil des Landgerichts ergebe sich, dass A eine vollendete Körperschaftsteuerhinterziehung begangen habe.

Schließlich sei es A nicht gelungen, in Bezug auf die Anschaffung des Pkw und dessen Einbeziehung in die Körperschaftsteuererklärung 2007 die Erfüllung des Tatbestands der Steuerhinterziehung zu widerlegen. Denn aus der überprüften Korrespondenz mit dem Steuerberater folge, A habe (wahrheitswidrig) behauptet, keine Privatfahrten zu machen. Doch bereits zwei Tage nach Anschaffung habe A die erste Privatfahrt mit diesem Pkw unternommen.

Für den Senat stehe fest, dass die gGmbH nicht nur durch die Übernahme der Kosten für die privat veranlassten Fahrten gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit verstoßen habe, sondern schon durch die Anschaffung des Pkw. Angesichts des Anschaffungspreises des Pkw und des Umfangs der von A durchgeführten Privatfahrten sei die Bagatellgrenze deutlich überschritten. Daher sei die Steuerbefreiung zu Recht versagt worden. Infolge der Zahlungsunfähigkeit der gGmbH sei A für deren Schulden zu Recht in Haftung genommen worden.

Konsequenzen:

Bei der Frage, ob Verstöße gegen die Grundsätze des Gemeinnützigkeitsrechts zu einem Entzug des Gemeinnützigkeitsstatus führen, ist eine Bagatellgrenze zu beachten. Die Anforderungen dürfen nicht unverhältnismäßig oder zweckwidrig gehandhabt (überspannt) werden. Angesichts des Anschaffungspreises des Pkw und angesichts des Umfangs der von A durchgeführten privaten Fahrten konnten im Urteilsfall keine angemessenen Annehmlichkeiten vorliegen; vielmehr war die Bagatellgrenze deutlich überschritten.

6. Geschäftsführerhaftung nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters²⁰²

BFH, Urteil vom 22.10.2019 – VII R 30/18

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 31.05.2018 – 9 K 924/15, EFG 2018, 1610

Amtliche Leitsätze:

1. NV: Wird die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer GmbH beantragt und ein vorläufiger Insolvenzverwalter unter Anordnung eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts bestellt, verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim gesetzlichen Vertreter der GmbH.
2. NV: Der Geschäftsführer kann sich nicht allein mit der Behauptung entlasten, er habe angenommen, der vorläufige Insolvenzverwalter werde seine Zustimmung zur Abgabentilgung verweigern; hypothetische Kausalverläufe sind nicht zu berücksichtigen.
3. NV: Wegen der erhöhten Anforderungen an den Geschäftsführer in der Krise der GmbH ist im Regelfall eine solche Anfrage an den vorläufigen Insolvenzverwalter erforderlich, deren Nachweis dem Geschäftsführer obliegt.
4. NV: Nur bei konkreten und eindeutigen objektiven Anhaltspunkten für die Sinnlosigkeit dieser Anfrage kann auf diese verzichtet werden (im Anschluss an Senatsurteil vom 26.09.2017 - VII R 40/16, BFHE 259, 423, BStBl. II 2018, 772).

Handlungsempfehlungen²⁰³

Im Grundsatz bleibt der Geschäftsführer bis zur Bestellung eines starken Insolvenzverwalters oder der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur fristgerechten Zahlung der Steuern für die GmbH verpflichtet. Besonders zu beachten ist, dass es auch zu seinen steuerlichen Pflichten gehört, mit Blick auf die bevorstehende Fälligkeit der Steuer entsprechende Mittel zur Begleichung der Steuerschuld bereitzuhalten und jedenfalls den Grundsatz der anteiligen Tilgung zu beachten. Diese Pflichten sollten besonders geprüft werden, wenn aufgrund der aktuell gewährten steuerlichen Erleichterungen aus dem Corona-Maßnahmenpaket der Bundesregierung die Fälligkeit von Steuern z.B. durch Stundung hinausgeschoben wird.

Wie sich aus dem Besprechungsfall entnehmen lässt, muss der Geschäftsführer bei Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters zur Erfüllung seiner

²⁰² Nach GmbH-Rundschau, 12/2020

²⁰³ Nach Hoffmann, in GmbHR 12/2020, 676

steuerlichen Pflichten jedenfalls substantiiert darlegen und beweisen, welche Schritte er zur Zahlung der Steuer am Fälligkeitstag eingeleitet hatte.

Demnach erwartet der BFH grds. eine entsprechend dokumentierte Anfrage zwecks Zustimmung zur Steuerzahlung an den vorläufigen Insolvenzverwalter. Die Verweigerung dieser Zustimmung sollte ebenfalls dokumentiert werden. Der BFH hat jedoch erneut offen gelassen, ob den Geschäftsführer im Falle der Verweigerung der Zustimmung oder Genehmigung ggf. weitergehende Pflichten treffen, z.B. trotzdem die Steuerzahlung vorzunehmen oder die Zustimmung gerichtlich zu erzwingen. Aufgrund der mit einem solchen Vorgehen verbundenen Risiken einer zivilrechtlichen Haftung des Geschäftsführers bzw. der mit einem Gerichtsverfahren einhergehenden Beschwernisse (Kosten, Dauer) muss m.E. die dokumentierte Verweigerung der Zustimmung zur Exkulpation des Geschäftsführers genügen.

Ferner ist zu empfehlen, den Inhalt der Gespräche mit dem vorläufigen Insolvenzverwalter durch schriftliche Aufzeichnungen wie Aktenvermerke oder E-Mail-Zusammenfassungen festzuhalten. So lassen sich ggf. später einfacher konkrete und eindeutige objektive Anhaltspunkte nachweisen, die die Anfrage beim Insolvenzverwalter zwecks Zustimmung von vornherein als sinnlos erscheinen ließen und somit entbehrlich machten. Gerade in der Krise kann es aber sein, dass an eine solche Dokumentation nicht gedacht wird. Positiv zu bewerten ist daher, dass der BFH im Besprechungsurteil auch dann eine Tür offen hält, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalls konkrete und eindeutige objektive Anhaltspunkte für die Sinnlosigkeit der Anfrage ergeben. Die Zurückverweisung an das FG zwecks weiterer Sachverhaltsaufklärung zeigt, dass der BFH dies für grds. möglich hält. Allerdings soll diese Ausnahme nur in seltenen Ausnahmefällen greifen. Pauschale Rechtserläuterungen des Verfahrens genügen dafür gem. den Ausführungen des BFH jedoch nicht.

7. Und wer rettet den Geschäftsführer?²⁰⁴

Diese Frage stellt Dr. Günter Kahlert in DStR 2020, 2569 zum Regierungsentwurf des Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetzes (SanInsFoG-RegE, vgl. GmbH-StB 20260, 342).

Der Gesetzgeber hatte 1999 mit § 1 S. 1 InsO anerkannt, dass - um eine bessere Gläubigerbefriedigung zu erreichen - der Unternehmenserhalt durch einen Insolvenzplan einer Verwertung und Verteilung des Schuldnervermögens vorzuziehen sein kann. Der GF soll dazu bewegt werden, rechtzeitig einen Insolvenzantrag zu stellen,

²⁰⁴ Nach Brinkmeier, GmbH-StB 01/2021, 31

damit noch ausreichende finanzielle Mittel zur Sanierung des Unternehmens vorhanden sind.

Die EU-Richtlinie 2019/1023 Restrukturierung und Insolvenz vom 20.06.2019 (ABl. 2019, Nr. L 177, 18) sieht die Sanierung des Unternehmens durch einen (vorinsolvenzlichen) präventiven Restrukturierungsrahmen vor. Im Regierungsentwurf des SanInsFoG wird dieser präventive Restrukturierungsrahmen durch das Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz (StaRUG) umgesetzt. GF sollen bei einer drohenden Zahlungsunfähigkeit die Wahl haben, die Sanierung zu gestalten

- entweder nach den Regeln des StaRuG
- oder nach den Regeln der InsO (Regel- oder Eigenverwaltungsverfahren).

Bei einer **Sanierung im Insolvenzverfahren** soll nach einer Begründung des Regierungsentwurfs ein Vorrang der zivilrechtlichen Massesicherungspflicht vor der steuerrechtlichen Steuerzahlungspflicht gelten. Der Autor zeigt, dass dies GF in eine Zwickmühle bringen kann: Sie können nicht ausschließen, dass sie hinsichtlich einer im vorläufigen Insolvenzverfahren fälligen Steuer zwei sich widersprechende Pflichten zu erfüllen haben:

- einerseits eine steuerrechtliche Steuerzahlungspflicht und
- andererseits ein Zahlungsverbot aufgrund einer zivilrechtlichen Massesicherungspflicht.

Erfüllt der GF die zivilrechtliche Massesicherungspflicht, droht ihm eine Haftungsanspruchnahme durch das FA. Der Autor sieht die Gefahr, dass GF mit Einspruchs- und Klageverfahren bis zum BFH gelangen müssten, um dort die Ansicht der Bundesregierung im SanInsFoG-RegE - durchzusetzen, dass die zivilrechtliche Massesicherungspflicht im vorläufigen Insolvenzverfahren Vorrang vor der steuerrechtlichen Steuerzahlungspflicht hat.

Der Autor kritisiert, dass durch das SanInsFoG-RegE die GF weiterhin in einem Dschungel der Pflichtenkollision allein zurückgelassen werden.

XVII. Neues zur Limited

1. Fortbestehen nach Löschung im Heimatstaat als Restgesellschaft zum Zwecke der Liquidation²⁰⁵

Literatur: Brzoza, Deutsche Restgesellschaft der britischen Limited: Stolpersteine in der Praxis, GmbHR 18/2020, 997

Link, Das Brexit-Steuerbegleitgesetz, NWB 13/2019, 866

Wolf, Der Brexit als Herausforderung für die englische Limited, BBK 02/2019, 87

Leitsätze:

Das Registergericht kann einem Antragsteller bei bestehendem, nicht beseitigungsfähigem Eintragungshindernis nicht durch Zwischenverfügung die Rücknahme des Antrages aufgeben. Der Antrag ist vielmehr zurückzuweisen.

Verliert eine Gesellschaft ausländischen Rechts infolge der Löschung im Register ihres Heimatstaates ihre Rechtsfähigkeit, besteht sie für ihr in Deutschland belegenes Vermögen selbst dann fort, wenn dies nur dem Zweck der Liquidation dient.

Für eine solche Restgesellschaft kann ein Vertretungsorgan bestellt werden.

Zu den vorrangig an praktischen Bedürfnissen zu messenden Lösungen kann zur Bewältigung von Abwicklungsmaßnahmen bei ursprünglich körperschaftlich strukturierten Gesellschaften die Bestellung eines Nachtragsliquidators gehören.

KG Berlin, 22. Zivilsenat, Beschluss vom 06.06.2018 zum Az. 22 W 22/18

2. Ende der deutschen Limiteds²⁰⁶

Lange galt die britische Variante der haftungsbeschränkten Gesellschaft als gute und kostengünstige Alternative zur GmbH. Jetzt droht durch den Brexit der Verlust der Anerkennung.

Der Brexit stellt viele Unternehmer, die sich als Rechtsform für eine britische Limited mit Verwaltungssitz in Deutschland entschieden haben, vor eine existenzielle Entscheidung. Eine Limited ist, ähnlich wie eine GmbH, eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter nicht persönlich haften. Aufgrund der Niederlassungsfreiheit in der EU wurden Limiteds, die in Großbritannien formal gegründet, aber ihren Verwaltungssitz nach Deutschland verlagert haben, hierzulande anerkannt. Aufgrund ihrer schnellen

²⁰⁵ GmbHR 22/2018, 1210

²⁰⁶ Nach Kirschgens, in: Berliner Wirtschaft 11/2018, 28f.

und kostengünstigen Gründung (ab einem Pfund Gründungseinlage) galt die Limited lange Zeit als attraktive Alternative zur GmbH.

Wenn es beim Brexit keine Übergangslösung geben sollte und Großbritannien voraussichtlich am 29. März 2019 – nunmehr am 31.12.2020 - aus der EU ausscheidet, droht diesen Gesellschaften der Verlust der Anerkennung mit weitreichenden Konsequenzen. Unternehmern, die sich nicht um eine Überführung ihrer Limited in eine anerkannte, z. B. deutsche Rechtsform bemühen, droht die persönliche und unbeschränkte Haftung für Gesellschaftsschulden mit ihrem Privatvermögen.

Betroffene haben im Wesentlichen zwei Handlungsoptionen. Eine Möglichkeit ist die Verschmelzung der Limited auf eine deutsche Rechtsform. Der Vorteil liegt in der Kontinuität, da alle Rechtsbeziehungen auf den deutschen Rechtsträger übergehen und Verträge fortgeführt werden können, ohne dass es einer Zustimmung der Vertragspartner bedarf. Des Weiteren kann die bisherige Firmierung beibehalten werden. Allerdings ist eine Verschmelzung mit großem bürokratischem Aufwand und mit Kosten verbunden. So müssen Verschmelzungsbilanzen und bei Verschmelzung auf eine GmbH ein Nachweis der Stammkapitalaufbringung in Höhe von 25.000 Euro beigebracht werden. Daher bietet sich eine Verschmelzung für kleine Limiteds weniger an.

Denjenigen, die sich dennoch für die Verschmelzung entscheiden, soll mit einer geplanten Änderung des Umwandlungsgesetzes durch Einfügung einer Übergangsfrist in § 122m UmwG ein wenig Zeit verschafft werden. Danach sollen Limiteds mit Verwaltungssitz in Deutschland nach dem 29. März 2019 vorübergehend als fortbestehend behandelt werden, soweit dies für den Abschluss des Verschmelzungsverfahrens erforderlich ist. Voraussetzung ist, dass sie ihren Verschmelzungsplan vor dem Ausscheiden des Vereinigten Königreichs aus der EU oder vor dem Ablauf einer Übergangsfrist notariell beurkundet und die Verschmelzung unverzüglich, spätestens aber zwei Jahre nach diesem Zeitpunkt mit den erforderlichen Unterlagen zur Registereintragung angemeldet haben. Leider kann derzeit nicht prognostiziert werden, ob und wann das Gesetz verabschiedet wird.

Gründung einer deutschen Rechtsform

Eine andere Möglichkeit besteht in der Liquidation der Limited und der Neugründung einer deutschen Rechtsform. Diese Option wäre kostengünstiger als eine Verschmelzung. Allerdings müssen alle Vermögenswerte und Vertragsbeziehungen einzeln und ggf. mit Zustimmung von Vertragspartnern auf den neuen Rechtsträger übertragen werden. Ein weiterer Nachteil besteht darin, dass die Firma von dem neu errichteten Rechtsträger nicht unmittelbar fortgeführt werden kann, sondern erst, wenn sie rufneutral geworden ist, also den Geschäftspartnern im Grunde nichts mehr sagt. Die Fortführung der Firma wäre nur möglich, wenn man in einem anderen Registerbezirk als in dem der bisherigen Handelsregistereintragung gründet.

Für welche Variante auch immer sich die betroffenen Gesellschafter entscheiden, die Zeit drängt, um die eine oder andere Rechtsformänderung in die Wege zu leiten, will man nicht in die persönliche Haftung geraten.

3. Britische Limited nach dem 31.12.2020²⁰⁷

Das BMF hat in einem Schreiben zur Bekanntgabe eines Steuerverwaltungsakts an sowie Vollstreckung gegen eine Britische Limited mit Ort der Geschäftsleitung im Inland nach dem 31. Dezember 2020 Stellung genommen.

Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sind am 31.01.2020 aus der EU ausgetreten. Zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich gewährleistet das vereinbarte Austrittsabkommen die weitgehende Fortgeltung von Unionsrecht für das Vereinigte Königreich für einen Übergangszeitraum, der am 31.12.2020 endete. Bis zum Ablauf dieses Übergangszeitraums unterliegt ein in Deutschland ansässiges Unternehmen (d. h. insbesondere eine gewerbliche Gesellschaft mit Verwaltungssitz im Inland) britischer Rechtsform dem Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit und ist somit in Deutschland als eine rechtsfähige Gesellschaft ausländischen Rechts anzuerkennen.

Nach Ablauf des Übergangszeitraums ist das Vereinigte Königreich wie jeder andere Drittstaat zu behandeln.

Im Steuerverfahrensrecht hat dies zum einen Auswirkungen auf die Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten an eine Limited mit Ort der Geschäftsleitung im Inland, also insbesondere auf die Frage, an wen Steuerbescheide ab dem 01.01.2021 zu adressieren sind und wem gegenüber sie bekanntzugeben sind. Zum anderen betrifft dies die künftigen Vollstreckungsmöglichkeiten, also in welches Vermögen eine Vollstreckung wegen Steuerrückständen noch möglich ist. Der zivilrechtliche Verwaltungssitz entspricht dabei i. d. R. steuerlich dem Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO).

Fundstelle: BMF-Schreiben vom 30.12.2020, IV A 3

²⁰⁷ Nach pwc Recht und Steuern, Ausgabe 02/2021

XVIII. Aktuelle Rechtsprechung zum Zivilrecht – Teil II

1. BAG: Gesetzliche Kündigungsfrist für Geschäftsführerdienstverträge²⁰⁸

Welche gesetzliche Kündigungsfrist für Geschäftsführerdienstverträge gilt, war Gegenstand der Entscheidung des BAG vom 11.06.2020 (BAG vom 11.06.2020 – 2 AZR 374/19). Das BAG hat die Kündigungsfristen des § 621 BGB bestätigt und diejenigen aus § 622 BGB abgelehnt, beruhend auf folgendem Sachverhalt:

Die Klägerin war 2009 zur Geschäftsführerin der Beklagten bestellt worden, beschäftigt auf Grundlage eines eigens geschlossenen schriftlichen Geschäftsführerdienstvertrags, nachdem sie zuvor dort schon Arbeitnehmerin war. Als „vertragliche Kündigungsfrist“ war in dem zugrunde liegenden Anstellungsvertrag die gesetzliche Kündigungsfrist definiert worden. Die Gesellschafterversammlung beschloss am 28.02.2018 die ordentliche Kündigung der Klägerin und ihre Abberufung als Geschäftsführerin zum 01.03.2018. Mit Kündigungsschreiben vom 27.02.2018 kündigte die Beklagte das Anstellungsverhältnis ordentlich zum 31.05.2018. Die Kündigung erfolgte nach ihrem Wortlaut „unter Einhaltung der vertraglichen Kündigungsfrist zum nächstmöglichen Zeitpunkt“, was nach der nach Berechnung der Beklagten der 31.05.2018 sei, wie es im Kündigungsschreiben weiter hieß. Die Klägerin machte geltend, sie sei bei Zugang der Kündigung Arbeitnehmerin gewesen, weswegen die Arbeitsgerichtsbarkeit über ihre Klage zu entscheiden habe. Das Anstellungsverhältnis habe wegen ihrer gesamten und damit maßgebenden Beschäftigungsdauer frühestens erst zum 31.08.2018 gem. § 622 BGB beendet werden können. Das Berufungsgericht nahm hingegen an, dass die Kündigung vom 27.02.2018 das Anstellungsverhältnis mit der in § 621 Nr. 4 BGB bestimmten Frist von sechs Wochen zum Schluss des Kalendervierteljahres zum 30.06.2018 beendet hatte, was das BAG nun bestätigt hat.

Denn § 622 Abs. 2 BGB sei nur auf Arbeitnehmer anwendbar, was die Geschäftsführerin nicht sei. Zwar habe die BGH-Rechtsprechung in älteren Entscheidungen die Fristen gem. § 622 BGB für Geschäftsführerdienstverträge als einschlägig erachtet, worauf die Klägerin sich gestützt hatte. Im hierzu jüngsten Urteil des BGH vom 19.09.2005 (BGH vom 19.09.2005 – II ZR 173/04, ZIP 2005, 1917) sei indes zuletzt ausdrücklich offengelassen worden, ob § 622 BGB auf das Anstellungsverhältnis eines GmbH-Geschäftsführers entsprechend anwendbar sei, wie der „Kündigungssenat“ des BAG betonte. Nun musste das BAG eine Auslegung der Kündigungserklärung vornehmen, da die Kündigung zum 31.05.2018 ausgesprochen worden war, was allerdings nur bei einer nach Monaten bemessenen Vergütung möglich ist (§ 621 Nr. 3 BGB). In § 4 Abs. 1 des

²⁰⁸ Nach Pröpper, GmbHR 18/2020, S. R281

Anstellungsvertrags hatten die Parteien jedoch ein Jahresgehalt vereinbart und keine Monatsgehälter festgelegt.

Das BAG kam daher zu folgendem Auslegungsergebnis:

Die Kündigungserklärung habe das Anstellungsverhältnis der Klägerin mit der Frist des § 621 Nr. 4 BGB zum 30.06.2018 beendet. Die Kündigungserklärung sei insoweit hinreichend bestimmt. Die Kündigung sei „unter Einhaltung der vertraglichen Kündigungsfrist zum nächstmöglichen Zeitpunkt“ ausgesprochen worden, was zwar nach der fehlerhaften Berechnung der Beklagten der 31.05.2018 gewesen sei. Allerdings sei als die „vertragliche Kündigungsfrist“ laut der Regelung im Anstellungsvertrag die gesetzliche Kündigungsfrist vereinbart worden. Damit sei durch die Kündigungserklärung klargestellt, dass die Beklagte jedenfalls mit der kürzest möglichen gesetzlichen Frist habe kündigen wollen. Aus der Formulierung „zum nächstmöglichen Zeitpunkt“ sei ebenso abzuleiten, dass sie die Kündigung mit der objektiv zutreffenden Kündigungsfrist habe aussprechen wollen. Somit war unschädlich, dass die Beklagte fehlerhaft den 31.05.2018 benannt hatte. Da für Dienstverhältnisse, in denen – wie im vorliegenden Fall – die Vergütung nach Vierteljahren oder längeren Zeitabschnitten bemessen sei, die Kündigungsfrist nach § 621 Nr. 4 BGB sechs Wochen zum Schluss eines Kalendervierteljahres betrage, könne die gegenüber der Klägerin ausgesprochene Kündigung somit als eine solche zum 30.06.2018 ausgelegt werden.

Damit gilt zum gesetzlichen Fristenregime:

Auf Geschäftsführerdienstverträge finden die Kündigungsfristen des § 621 BGB und nicht des § 622 BGB Anwendung, so dass anhand der vereinbarten Vergütungsmodalitäten die gesetzliche Kündigungsfrist zu ermitteln ist.

2. Ausschluss eines GmbH-Gesellschafters²⁰⁹

Hat ein Gesellschafter einer GmbH seine bereits fällig gestellte Einlage noch nicht vollständig erbracht, kann er aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden, ohne dass zugleich mit dem Ausschlussbeschluss ein Beschluss über die Verwertung seines Geschäftsanteils gefasst werden muss.

Die Klägerin war Gesellschafterin der beklagten GmbH. Den Restbetrag des im Rahmen einer Kapitalerhöhung von ihr übernommenen Geschäftsanteils leistete die Klägerin

²⁰⁹ Nach Leuering/ Rubner, NJW-Spezial 19/2020, 592

nicht, obwohl dieser durch Gesellschafterbeschluss bereits fällig gestellt wurde. Die Gesellschafterversammlung fasste daraufhin, wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, den Beschluss, die Klägerin aus der Gesellschaft auszuschließen. Die gegen diesen Gesellschafterbeschluss gerichtete Anfechtungsklage wurde vom LG Bonn abgewiesen. Demgegenüber erklärte das OLG Köln den Gesellschafterbeschluss für nichtig. Mit der Ausschließung müsse zugleich über die Verwertung des Geschäftsanteils beschlossen werden, weil andernfalls die restliche Einlageforderung schuldnerlos sei. Da vorliegend nicht auch zugleich über die Verwertung des Geschäftsanteils beschlossen wurde, liege ein Verstoß gegen den Grundsatz der Kapitalbindung vor. Die Revision der GmbH hat Erfolg und führt zur Wiederherstellung des Urteils des LG.

Dass ein Gesellschafter einer GmbH seine Einlage noch nicht vollständig erbracht hat, hindert seinen Ausschluss aus der Gesellschaft nicht. Mit dem Ausschließungsbeschluss muss auch nicht zugleich ein Beschluss über die Verwertung des Geschäftsanteils des Ausgeschlossenen gefasst werden, jedenfalls dann, wenn die Einlageforderung der Gesellschaft bereits fällig gestellt wurde. Entgegen der Ansicht des OLG Köln ergibt sich anderes nicht aus dem Grundsatz der Kapitalaufbringung. Aus diesem folgt zwar ein Verbot der Einziehung des noch nicht vollständig geleisteten Geschäftsanteils in Vollzug der Ausschließung, weil sonst der Gesellschafter entgegen § 19 Abs. 2 Satz 1 GmbHG von seiner Pflicht zur Leistung der Einlage befreit würde. Dieses Einziehungsverbot gilt aber unabhängig davon, ob die Einziehung zeitgleich mit oder erst nach dem Ausschluss beschlossen wird. Durch eine spätere Beschlussfassung über die Verwertung verschlechtert sich der Schutz der Kapitalaufbringung gegenüber einer zeitgleichen Beschlussfassung nicht. Bei einer nur teilweise erbrachten Einlage bleibt der GmbH in der Regel nur die Möglichkeit der Verwertung durch Abtretung des Geschäftsanteils an einen Mitgesellschafter oder Dritten. Der in dem Geschäftsanteil verkörperte Einlageanspruch gem. § 14 GmbHG der Gesellschaft besteht aber ungeachtet der Ausschließung und dem damit verbundenen Verlust der Gesellschafterstellung fort. Dadurch, dass die Einlageforderung bereits gestellt wurde, haftet der ausgeschlossene Gesellschafter weiter für diese. Die Einlageforderung ist daher auch nicht bis zur Entscheidung über die Verwertung des Geschäftsanteils vorübergehend schuldnerlos. Der Schutz der Kapitalaufbringung ist gewährleistet. Verliert - wie vorliegend - der Gesellschafter seine Gesellschafterstellung durch den rechtmäßigen Gesellschafterbeschluss nach der Satzung mit sofortiger Wirkung, so tritt diese Wirkung unabhängig von der Zahlung der dem Gesellschafter zustehenden Abfindung ein. Dies gilt auch für den Ausschluss eines Gesellschafters, der seine Einlage noch nicht vollständig erbracht hat. Die Gesellschafterstellung lebt nicht wieder auf, auch wenn die Gesellschaft nicht in angemessener Frist über die Verwertung des Geschäftsanteils beschließt und nichts dazu tut, dass der Ausgeschlossene den Gegenwert seines Geschäftsanteils erlangt.

Praxishinweis:

Würde die Gesellschaft zu einer gleichzeitigen Beschlussfassung über die Ausschließung und Verwertung des Geschäftsanteils gezwungen werden, würde dies dem im Interesse der Gesellschaftsgläubiger zu gewährleistenden Schutz der Kapitalaufbringung eher zuwiderlaufen, als diesen zu wahren. Eine solche zeitliche Bindung könnte eine die offene Einlageforderung möglichst deckende Verwertung erschweren, wenn zur Zeit der Beschlussfassung kein oder kein im entsprechenden Umfang leistungsbereiter Interessent vorhanden ist. Einem solchen Zwang stehen auch das Interesse der Gesellschaft und des Ausgeschlossenen an einer seinen Abfindungsanspruch finanzierenden Veräußerung des Geschäftsanteils entgegen.

BGH, Urteil vom 04.08.2020 - II ZR 171/19 =
BeckRS 2020, 20181

3. „Hinauskündigung“ eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Das OLG München vom 13.05.2020 – 7 U 1844/19, NZG 2020, 903 (Rev.: BGH II ZR 107/20) konkretisiert die Voraussetzungen für die „Hinauskündigung“ eines Gesellschafter-Geschäftsführers. Das Urteil betrifft den weit verbreiteten Fall, einen Fremdgeschäftsführer am Kapital einer GmbH zu beteiligen, diese Beteiligung aber an seine Geschäftsführerstellung zu binden. Die Möglichkeiten der Gesellschaft, bei seiner Abberufung als Geschäftsführer auch seine Stellung als Gesellschafter zu beenden, sind allerdings durch die Rechtsprechung des BGH begrenzt.

Sachverhalt:

Streitig ist die Stellung des Klägers als Gesellschafter einer GmbH. Der Kläger war zunächst Geschäftsführer der GmbH und an dieser – neben weiteren 16 Personen – bis zu der Gesellschafterversammlung am 23.04.2018 i.H.v. 25 % beteiligt. Er hatte neben dem anteiligen Stammkapital von 6.250 € eine „Einlage in Rücklagen“ i.H.v. 293.750 € und damit insgesamt 300.000 € als sog. „CEO-Erwerbspreis“ geleistet. Mit Gesellschafterbeschluss vom 26.03.2018 wurde er mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer der GmbH abberufen und von der Verpflichtung zur Arbeitsleistung freigestellt. Sein Geschäftsführerdienstvertrag wurde ebenfalls am 26.03.2018 ordentlich zum 30.09.2018 gekündigt. In der Gesellschafterversammlung am 23.04.2018 beschlossen die übrigen Gesellschafter auf Grundlage einer „CEO-Zusatzbestimmung“ zum Gesellschaftsvertrag den Erwerb der Geschäftsanteile des Geschäftsführers durch die Gesellschaft.

BGH-Rechtsprechung:

Gesellschaftsvertragliche Regelungen, die einen Gesellschafter, eine Gruppe von Gesellschaftern oder eine Gesellschaftermehrheit einer GmbH berechtigen, einen Mitgesellschafter ohne sachlichen Grund aus der Gesellschaft auszuschließen, beurteilt der BGH grundsätzlich als nichtig nach § 138 Abs. 1 BGB. Dies gilt auch für schuldrechtliche Regelungen, die neben dem Gesellschaftsvertrag getroffen werden. Ausnahmsweise können aber besondere Umstände eine solche Regelung sachlich rechtfertigen und wirksam sein lassen (BGH vom 19.09.2005 – II ZR 173/04, GmbHR 2005, 1558). In dem dann vom BGH entschiedenen Fall war der Geschäftsführer an „seiner“ Gesellschaft i.H.v. 10 % beteiligt, mit dem Ziel ihn „stärker an das Unternehmen zu binden, seine Motivation zu steigern und seine Stellung als „geschäftsführender Gesellschafter, innerhalb des Betriebs und nach außen aufzuwerten“. Die Teilhabe am Gewinn der Gesellschaft stand dabei im Vordergrund (Motivation durch Gewinnausschüttungen). Er hatte hingegen keine Möglichkeiten, seine Vorstellungen in der Gesellschafterversammlung gegen den Willen der einzigen Mitgesellschafterin durchzusetzen, da dieser alle gesetzlichen und satzungsmäßigen Mehrheiten zustanden. Da er für den Erwerb des Geschäftsanteils nicht mehr als den Nennwert zu zahlen hatte, war sein finanzielles Risiko gering. Im Ergebnis erlangte der Geschäftsführer eine treuhänderähnliche Stellung, deren wirtschaftlicher Wert – bei denkbar geringem eigenen Risiko – in dem erheblichen Gewinnausschüttungspotential während der Dauer seiner organschaftlichen und dienstvertraglichen Bindung an die Gesellschaft lag. Mit deren Beendigung war es selbstverständlich, dass die weitere Beteiligung ihren rechtfertigenden Sinn – Bindung an das Unternehmen, Motivationssteigerung und Belohnung für erfolgreichen Einsatz – verlor. Nur durch die Rückübertragung wurde der Mitgesellschafterin unter Wahrung ihres mindestens 90-prozentigen Gesellschaftsanteils die Möglichkeit eröffnet, den Nachfolger im Amt des Geschäftsführers in gleicher Weise zu beteiligen und damit das Geschäftsmodell auf Dauer fortzuführen. Für eine solche „Managerbeteiligung“ verneinte der BGH das „Hinauskündigungsverbot“ (sog. Managermodell).

Entscheidung des OLG München:

Das OLG München grenzt eine umfassendere Beteiligung eines Geschäftsführers nun hiervon ab und bestätigt das „Hinauskündigungsverbot“ im Entscheidungsfall.

Kriterien Hinauskündigungsverbot:

Schon die Höhe des Anteils von 25 % spricht gegen einen reinen „Annex“ zur Geschäftsführertätigkeit. Diese Beteiligungshöhe und die Vielzahl der weiteren Gesellschafter machen es dem Gesellschafter-Geschäftsführer gerade nicht unmöglich, seine Vorstellungen in der Gesellschafterversammlung durchsetzen. Der Kläger hatte zudem ggf. zusätzliche Mittel bereitzustellen, soweit diese zur Deckung einer etwaigen Nachfinanzierungsverpflichtung erforderlich sein würden. In einem unbedenklichen Managermodell übernimmt hingegen der Gesellschafter-Geschäftsführer auch kein über das bloße Insolvenzrisiko hinausgehendes wirtschaftliches Risiko. Es stand zudem wirtschaftlich die Teilhabe am Gewinn nicht im Vordergrund, da sogar grundsätzliche Thesaurierungsvorgaben vereinbart waren.

Hinweis:

Von einer unbedenklichen Managerbeteiligung mit gleichlaufender Kündigungsvereinbarung kann danach derzeit allenfalls ausgegangen werden, wenn

- die Beteiligung bis 10 % vereinbart ist,
- der Erwerb risikolos zum Nominalwert erfolgen kann,
- keine weitergehende Einflussnahmemöglichkeit auf die Gesellschafterversammlung besteht,
- kein über das bloße Insolvenzrisiko hinausgehendes wirtschaftliches Risiko übernommen wird,
- laufende Gewinnausschüttungsansprüche von Bedeutung sind.

Die weitere Abgrenzung durch den BGH bleibt abzuwarten.

Die Entscheidung hat erhebliche Bedeutung für die Transaktionspraxis. Insbesondere in Private-Equity- und Venture-Capital-Transaktionen finden sich nahezu immer komplexe Regelungen zur Beteiligung (bzw. Rückbeteiligung) des Managements und der Gründer (good leaver/ bad leaver).

4. OLG Rostock: Wettbewerbsverbot eines Geschäftsführers analog § 88 Abs. 1 S. 1 AktG in der Insolvenz der GmbH²¹⁰

OLG Rostock, Beschluss vom 02.06.2020 – 4 W 4/20

Das analog § 88 Abs. 1 Satz 1 AktG aus der Organstellung folgende gesetzliche Wettbewerbsverbot für den GmbH-Geschäftsführer endet auch in der Gesellschaftsinsolvenz erst mit dem Verlust der Organstellung. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft lässt das Wettbewerbsverbot unberührt.

5. Einstellung einer ergänzten Gesellschafterliste infolge der Neufassung des § 40 GmbHG; Unzulässigkeit der Beschwerde nach Erledigung der Hauptsache²¹¹

1. Die Einstellung einer lediglich um die infolge der Neufassung des § 40 GmbHG seit dem 26.06.2017 nach Wirksamwerden jeder Veränderung zu machenden Angaben ergänzte Gesellschafterliste in den Registerordner kommt nach Einreichung einer an die ursprüngliche Liste anknüpfenden, erfolgte Veränderungen (Kauf eines Geschäftsanteils) dokumentierenden, den Erfordernissen des § 40 GmbHG entsprechenden Gesellschafterliste nicht (mehr) in Betracht.
2. Tritt nach Einlegung der Beschwerde gegen die Ablehnung des Gesuchs um Einstellung einer Gesellschafterliste in der Hauptsache Erledigung ein (Einstellung einer späteren Gesellschafterliste in das Register), so wird das Rechtsmittel dadurch unzulässig, wenn – wie hier – weder ein Fall des § 62 Abs. 1 FamFG vorliegt, noch die Gesellschaft als Beschwerdeführerin – nach erteiltem Hinweis auf die Erledigung – ihr Rechtsmittel auf den Kostenpunkt beschränkt hat.

OLG Düsseldorf Beschluss vom 15.05.2020 – 3 Wx 70/19

²¹⁰ Zitiert nach www.betriebs-berater.de

²¹¹ Nach GmbHR 18/2020, 1010

6. Bestimmtheitserfordernis von Satzungsregelungen²¹²

Ein im Gesellschaftsvertrag festgelegter Auflösungsgrund gem. § 60 Abs. 2 GmbHG erfordert eine ausreichend klare Regelung, die an eindeutig feststellbare Ereignisse oder bestimmbare Umstände anknüpft. Eine Auflösungsklausel, die auf das Ausbleiben des Zugangs eines Gesellschafterbeschlusses über die Einziehung oder Abtretung des Geschäftsanteils eines kündigenden Gesellschafters abstellt, genügt diesem Bestimmtheitserfordernis nicht.

OLG Düsseldorf vom 02.07.2020 – 3 Wx 88/20

Problem:

Die Gesellschaft, vertreten durch ihren GF, begehrt die Eintragung der Auflösung der Gesellschaft sowie die Bestellung des GF als Liquidator im Handelsregister.

Vorangegangen war die außerordentliche, hilfsweise ordentliche Kündigung eines Gesellschafters. Der Gesellschaftsvertrag sah in § 16 Abs. 2 vor, dass die Gesellschaft im Fall des Austritts eines Gesellschafters nicht liquidiert, sondern mit den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird. Nach Maßgabe von Abs. 3 stand den übrigen Gesellschaftern ein Nachkündigungsrecht zu. Abs. 4 enthielt folgende Regelung:

„Im Falle der Austrittserklärung oder der Kündigung ist der Gesellschafter verpflichtet, die Einziehung seines Geschäftsanteils zu dulden oder den Geschäftsanteil ganz oder teilweise abzutreten, und zwar unverzüglich gemäß einem ihm mitgeteilten Beschluss der Gesellschafter (§ 17 Abs. 2 und 3). Geht dem Gesellschafter oder seinem Rechtsnachfolger ein diesbezüglicher Beschluss bis zum Ablauf der Austritts- oder Aufkündigungsfrist nicht zu, so tritt die Gesellschaft in Liquidation.“

Das Registergericht begründete seine Ablehnung mit der Unbestimmtheit des Auflösungsgrundes in § 16 Abs. 4; dieser knüpfe mit dem nicht erfolgten Zugang eines Beschlusses an eine Bedingung an, die nicht eindeutig feststellbar sei. – Die Gesellschaft vertritt die Auffassung, die Regelung sei hinreichend bestimmt, da die Gesellschaft automatisch liquidiert werde, wenn nicht innerhalb der festgelegten Kündigungsfrist ein abweichender Beschluss der Gesellschafter über die Fortsetzung gefasst werde.

Das Registergericht hat der von der Gesellschaft eingelegten Beschwerde nicht abgeholfen und die Sache dem OLG zur Entscheidung vorgelegt.

²¹² Nach Rossa-Heise, GmbH-StB 09/2020, 287

Lösung des Gerichts:

Die Beschwerde blieb erfolglos. Das OLG Düsseldorf bestätigte die Rechtsauffassung des Registergerichts.

Die den Eintritt der betroffenen Gesellschaft in die Liquidation regelnde Bestimmung des Gesellschaftsvertrages sei nicht ausreichend klar und zweifelsfrei feststellbar – und damit unwirksam. Der „Nicht-Zugang“ des Gesellschafterbeschlusses als „negative Tatsache“ sei nicht zweifelsfrei feststellbar und nicht entsprechend den Eintragungsanforderungen belegbar.

Eine Eintragung der Auflösung und Bestellung eines Liquidators könne daher nicht erfolgen.

Konsequenzen für die Praxis:

Das OLG hat in seiner Entscheidung lesenswert die Grundsätze zu und Anforderungen an Satzungsbestimmungen dargestellt, die Auflösungsgründe in Ergänzung zu den gesetzlichen Gründen des § 60 Abs. 1 GmbHG normieren.

§ 60 Abs. 2 GmbHG sieht ausdrücklich die Möglichkeit vor, im Gesellschaftsvertrag weitere Auflösungsgründe, als die gesetzlich vorgesehenen, festzusetzen. Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, die Anforderungen an wirksame Auflösungsregelungen oder Fallgruppen zu definieren. Wie das OLG zutreffend darstellt, kommt grundsätzlich die Vereinbarung

- entweder von **Auflösungsklauseln**, die automatisch zur Auflösung der Gesellschaft führen,
- oder von **Kündigungsklauseln**, die lediglich zu einer auflösenden Kündigungserklärung berechtigen,

in Betracht.

Hinreichende Bestimmtheit der Auflösungsgründe notwendig:

Da die Auflösung der Gesellschaft in den *Kernbereich* der Mitgliedschaftsrechte eingreift, müssen die Satzungsregelungen zu Auflösungsgründen hinreichend bestimmt sein. Nur dann sind die Gesellschafter, das Registergericht und informierte Dritte in der Lage,

- den Eintritt des Auflösungsgrundes *eindeutig* festzustellen und
- die entsprechenden Konsequenzen hieraus zu ziehen.

Als „hinreichend bestimmt“ anerkannte Auflösungsgründe:

Die Frage, welche Auflösungsgründe als hinreichend bestimmt anzusehen sind, hat Rechtsprechung und Literatur bereits intensiv beschäftigt. Als anerkannte Auflösungsgründe können danach gelten:

- der Tod oder die Insolvenz eines Gesellschafters,
- die Pfändung eines Geschäftsanteils,
- der Entzug einer gewerberechtlichen Erlaubnis,
- der Ablauf eines gewerblichen Schutzrechts,
- die Feststellung des Verlustes in bestimmter Höhe im handelsrechtlichen Jahresabschluss bzw. in einer Zwischenbilanz oder
- die Erwirtschaftung eines nach Höhe und Zeit bestimmten Jahresfehlbetrages.

Für „**nicht ausreichend bestimmt**“ gehalten werden etwa Formulierungen wie „mangelnde Rentabilität des Unternehmens“, „wichtiger Grund“ ohne nähere Bezeichnung, „Unmöglichkeit der Zweckerreichung“²¹³.

Vor dem Hintergrund dieser Grundsätze ist das OLG zu dem Ergebnis gelangt, dass bereits die Klausel des Gesellschaftsvertrages, die eine automatische Auflösung für den Fall des „Nicht-Zugangs“ eines Einziehungs- oder Abtretungsbeschlusses vorsah, unwirksam sei. **Richtig ist**, dass das Ausbleiben des Zugangs des entsprechenden Beschlusses innerhalb der gesetzten Frist beim kündigenden Gesellschafter regelmäßig weder von den übrigen Gesellschaftern, erst recht nicht vom Registergericht oder informierten Dritten verlässlich feststellbar ist.

Beachten Sie:

Dies wäre nur denkbar, wenn der betroffene Gesellschafter *ausdrücklich* bestätigt, dass ihm innerhalb der Frist kein Beschluss zugegangen ist. Eine derartige Erklärungspflicht sah die Satzungsregelung jedoch nicht vor. Zwar verlangt § 65 GmbHG nicht die Beifügung von Urkunden zum Nachweis der Auflösung. Da sich der Registerrichter wegen der Bedeutung des Vorgangs jedoch nicht auf die bloße Erklärung der Liquidatoren verlassen kann, wird er aufgrund seiner Ermittlungspflicht gem. § 26 FamFG die Vorlage solcher Unterlagen verlangen²¹⁴.

²¹³ vgl. Haas in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 60 Rz. 89; BGH v. 02.12.1996 – II ZR 243/95, NJW-RR 1997, 606; jeweils m.w.N.

²¹⁴ Gesell in Rohwedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 65 Rz. 2 m.w.N

Einzureichende Urkunden bei Auflösung:

Bei der Anmeldung zur Eintragung der Auflösung sind daher Urkunden einzureichen, aus denen sich die Auflösung ergibt, sofern sich diese nicht aus den Akten des Registergerichts ergeben. Dies können sein:

- Urteile mit Rechtskraftattest,
- öffentlich beglaubigte Gesellschafterbeschlüsse oder
- bei dem Auflösungsgrund des reinen Zeitablaufs auch die Vorlage der Satzung.

Vorliegend waren diese Anforderungen damit nicht erfüllbar, da der GF weder die Nichtabfassung des Beschlusses, noch das Fehlen des Zugangs den Anforderungen entsprechend nachweisen konnte.

Beachten Sie:

Selbst wenn man die Auffassung des OLG nicht teilen wollen würde, dass bereits die Satzungsbestimmung selbst unwirksam ist, wäre vorliegend die Eintragung jedoch trotzdem an dem fehlenden Nachweis des „Nicht-Zugangs“ eines Einziehungs- bzw. Abtretungsbeschlusses gescheitert.

Praxishinweis:

Die vorliegende Abfassung der Regelungen nach Kündigung hat für die übrigen Gesellschafter nun die unangenehme Konsequenz, dass die Gesellschaft – zumindest bis zum Wirksamwerden etwaiger Nachkündigungen – fortgesetzt wird und dem kündigenden Gesellschafter ein Anspruch auf Abfindungszahlung zustehen dürfte.

Das Urteil des OLG richtet daher das Augenmerk auf die besondere Bedeutung, die der **Abfassung von Satzungsregelungen** zukommt. Hierbei ist insbesondere die jeweilige aktuelle Rechtsprechung in Bezug auf bestandskräftige Regelungen zu beachten.

7. Feststellungsinteresse des GmbH-Geschäftsführers; Feststellung der Unwirksamkeit eines Aufsichtsratsbeschlusses; Widerruf der Bestellung bei Aufhebungsvereinbarung²¹⁵

1. Bestellung und Anstellung eines GmbH-Geschäftsführers stehen trotz der dogmatischen Trennung in einem engen tatsächlichen und rechtlichen Zusammenhang.
2. Eine Aufhebungsvereinbarung zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft kann daher nach §§ 133, 157 BGB dahingehend auszulegen sein, dass die rechtlichen Beziehungen zwischen den Parteien umfassend beendet werden sollen.

OLG Stuttgart, Urteil vom 12.11.2019 – 1 U 247/18

Wesentlicher Sachverhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Entscheidung lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde: Die Beklagte ist eine paritätisch mitbestimmte Holdinggesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Kläger war seit Anfang 2008 als Geschäftsführer für die Beklagte tätig. Im Frühjahr 2015 verlängerte der Aufsichtsrat die Bestellung des Klägers bis Ende 2020. Bereits im Juli 2015 kam es zu Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Kläger und dem Aufsichtsratsvorsitzenden der Beklagten. In diesem Zusammenhang existiert ein auf den 09.05.2016 datierender schriftlicher Beschluss der Gesellschafter der Beklagten, in welchem dem Kläger der Entzug des Vertrauens ausgesprochen wurde. Hieraufhin widerrief der Aufsichtsrat mit Beschluss vom 12.05.2016 die Bestellung des Klägers zum Geschäftsführer. Der Kläger hielt die Abberufung für unwirksam. Nach Verhandlungen, die schon im April 2016 begonnen hatten, schlossen die Parteien Ende Mai 2016 eine Aufhebungsvereinbarung, in deren Präambel es bezogen auf den Kläger u.a. heißt:

„Sein Geschäftsführeramt endete am 12.05.2016. Mit der vorliegenden Aufhebungsvereinbarung regeln die Parteien die Abwicklung und Beendigung des Anstellungsverhältnisses [...]“. Ferner findet sich am Ende der Vereinbarung folgende Erledigungsklausel: „Mit Abschluss und der Erfüllung der vorliegenden Vereinbarung sind sämtliche Ansprüche und Rechte aus oder im Zusammenhang mit dem Anstellungsverhältnis sowie dessen Beendigung abgegolten und erledigt [...]“.

²¹⁵ Nach Wagner/ Peters, GmbHR 18/2020, 1018

Der Kläger begehrte die Feststellung, dass der Widerruf seiner Bestellung durch Beschluss des Aufsichtsrats der Beklagten vom 12.05.2016 unwirksam sei. Das Landgericht wies die Klage ab. Die Berufung des Klägers blieb ohne Erfolg. Nach Ansicht des OLG Stuttgart sei die Feststellungsklage mangels Feststellungsinteresse gem. § 256 Abs. 1 ZPO bereits unzulässig, jedenfalls aber unbegründet. Die zwischen den Parteien abgeschlossene Aufhebungsvereinbarung sei gem. §§ 133, 157 BGB dahin auszulegen, dass diese sich auf eine dauerhafte Beendigung des Geschäftsführeramts des Klägers zum 12.05.2016 geeinigt hätten und der Kläger insoweit keine Rechte mehr geltend machen könne. Die umfassende Beendigungswirkung der Aufhebungsvereinbarung ergebe sich aus dem Wortlaut und dem Zweck der getroffenen Regelungen, insbesondere aus der zuvor zitierten Erledigungsklausel. Ob der Widerrufsbeschluss vom 12.5.2016 unwirksam sei, könne daher dahinstehen.

Kritische Würdigung

Dem Urteil des OLG Stuttgart ist im Ergebnis zuzustimmen.

1. Tatsächlicher Zusammenhang von Organ- und Anstellungsverhältnis

Nach der sowohl von der Rechtsprechung als auch der h.L. vertretenen „*Trennungstheorie*“ bestehen die körperschaftliche Organstellung des Geschäftsführers und das schuldrechtliche Anstellungsverhältnis zur Gesellschaft grundsätzlich unabhängig voneinander²¹⁶.

Diesen Grundsatz, der seinen Niederschlag auch an verschiedenen Stellen im Gesetz findet (vgl. § 38 Abs. 1 GmbHG; § 84 Abs. 1 Satz 5 AktG für die AG), stellt auch das OLG Stuttgart in der hier besprochenen Entscheidung nicht in Abrede. Zutreffend weist es allerdings darauf hin, dass trotz der dogmatischen Trennung Bestellung und Anstellung in einem engen tatsächlichen und rechtlichen Zusammenhang stehen²¹⁷. So ermöglicht die Organstellung dem Geschäftsführer erst, seiner schuldrechtlichen Pflicht zur Geschäftsführung nachzukommen. Weiter dürfte es nicht im Interesse der Gesellschaft liegen, dem Geschäftsführer eine Vergütung unabhängig vom Bestehen des Organverhältnisses zu zahlen²¹⁸. Auf der anderen Seite wird jedenfalls der Fremdgeschäftsführer

²¹⁶ vgl. nur BGH v. 28.10.2002 – II ZR 146/02, GmbHR 2003, 100, 101; BGH v. 23.01.2003 – IX ZR 39/02, GmbHR 2003, 472, 473; BAG v. 25.10.2007 – 6 AZR 1045/06, GmbHR 2008, 429, 430; *Hohenstatt* in Scholz, 12. Aufl. 2020 [Stand: Oktober 2019], § 35 GmbHG Rz. 251; *Jae-ger/Steinbrück* in MünchKomm/GmbHG, 3. Aufl. 2019, § 35 GmbHG Rz. 248, m.w.N.

²¹⁷ so auch *Fleischer* in Spindler/Stilz, in BeckOGK/AktG [Stand 15.01.2020], § 84 AktG Rz. 8

²¹⁸ vgl. *Wisskirchen/Kuhn* in BeckOK/GmbHG, 44. Ed. 2020, § 6 Rz. 145

regelmäßig nicht gewillt sein, die Geschäftsführung ohne einen Anstellungsvertrag, insb. ohne die dort zu regelnde Vergütung, zu übernehmen²¹⁹.

Im Aktienrecht wird zudem aus der zwingenden Organkompetenz des Gesamtaufsichtsrats für die Bestellung und Abberufung des Vorstands gem. § 84 AktG geschlossen, dass zur Wahrung der Entschlussfreiheit des Gesamtaufsichtsrats eine Aufhebung des Anstellungsvertrags durch ein anderes Organ oder einen Organteil nicht vor erfolgtem Widerruf der Bestellung möglich sein soll²²⁰. Aufgrund der entsprechenden Anwendung des § 84 AktG gem. § 31 Abs. 1 MitbestG kann bei einer paritätisch mitbestimmten GmbH nichts anderes gelten²²¹.

Unabhängig davon steht es den Parteien frei, in schuldrechtlichen Vereinbarungen auch Regelungen hinsichtlich des Organverhältnisses zu treffen und hierdurch dem tatsächlichen Zusammenhang Rechnung zu tragen. Solche Vereinbarungen, sei es der Anstellungsvertrag oder auch – wie im vorliegenden Fall – ein Aufhebungsvertrag, sind deshalb daraufhin zu untersuchen, ob und inwieweit sie auch das Organverhältnis betreffen (BGH vom 16.09.2002 – II ZR 107/01, NJW 2002, 3777, 3778).

2. Umfassende Beendigungswirkung der Aufhebungsvereinbarung

In seiner Auslegung der Aufhebungsvereinbarung ist das OLG Stuttgart zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass die Beziehungen zwischen den Parteien umfassend beendet werden sollten. Nicht zuletzt spricht für die umfassende Beendigungswirkung der Aufhebungsvereinbarung die eingangs zitierte Erledigungsklausel. Derartige Klauseln sind wie Ausgleichsklauseln in einem Vergleich im Interesse klarer Verhältnisse grundsätzlich weit auszulegen²²². Angesichts der weiteren Regelungen in der Aufhebungsvereinbarung überzeugt die Auffassung des OLG Stuttgart, dass von der Erledigungsklausel in diesem konkreten Fall auch das Recht des Klägers umfasst ist, sich gegen den Widerrufsbeschluss des Aufsichtsrats vom 12.05.2016 zu wenden.

Fazit und Praxishinweis

Der vom OLG Stuttgart zu entscheidende Fall zeigt anschaulich, wie streitanfällig Gestaltungen zur Beendigung von Organstellung und Anstellungsverhältnis sind. Die Praxis

²¹⁹ vgl. auch Jacoby in Bork/Schäfer, 4. Aufl. 2019, § 35 GmbHG Rz. 13

²²⁰ *Bernhardt/Bredol*, NZG 2015, 419, 422; *Koch* in Hüffer/Koch, 14. Aufl. 2020, § 107 AktG Rz. 27

²²¹ *Bernhardt/Bredol*, NZG 2015, 419, 422; darauf im Zusammenhang mit dem hiesigen Urteil ebenfalls verweisend *Altenhofen*, jurisPR-HaGesR 6/2020 Anm. 2

²²² BAG v. 08.03.2006 – 10 AZR 349/05, NZA 2006, 854, 857; BAG v. 22.10.2008 – 10 AZR 617/07, NZA 2009, 139, 141

sollte hier besonderen Wert auf die Formulierung eindeutiger Regelungen legen. Hierbei gilt es sich zu vergegenwärtigen, dass es sich bei der Organbestellung und dem Anstellungsverhältnis grundsätzlich um getrennte Rechtsverhältnisse handelt, die daher gesondert beendet werden müssen.

8. Eintragung einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft mit „gUG (haftungsbeschränkt)“ in das Handelsregister²²³

Eine gemeinnützige Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) kann mit „gUG (haftungsbeschränkt)“ eingetragen werden.

BGH Beschluss vom 28.04.2020 – II ZB 13/19

9. Amtslöschung einer GmbH wegen Vermögenslosigkeit²²⁴

Trägt eine GmbH keine Umstände vor, die gegen die Amtslöschung sprechen, sondern beschränkt sie sich auf nicht substantiierte Angaben, welche die Vermögenslosigkeit widerlegen sollen, kann das Registergericht aus Beitragsrückständen bei der Industrie- und Handelskammer, seit mehreren Jahren ausstehenden Steuererklärungen sowie der Nichtbeantwortung von Rückfragen letztlich darauf schließen, dass kein nennenswertes Vermögen mehr vorhanden ist. So das **Oberlandesgericht Saarbrücken mit Beschluss vom 31.01.2020 (Az. 5 W 48/19)**.

10. Zu den Voraussetzungen der Fortsetzung einer aufgelösten GmbH²²⁵

BGH, Beschluss vom 08.04.2020 – II ZB 3/19

Die Fortsetzung einer GmbH nach § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG setzt lediglich voraus, dass der Insolvenzplan die Fortsetzung der Gesellschaft als Möglichkeit darstellt. Eine Fortsetzung der GmbH ist ausgeschlossen, wenn die Gesellschaft mit der Verteilung des Vermögens bereits begonnen hat.

²²³ Nach GmbHR 15/2020, 829

²²⁴ Nach GmbH-Steuerpraxis 10/2020, 309

²²⁵ Nach Berjasevic/ Heinrichs, DB 31/2020, 1611

I. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin – eine GmbH – war Kommanditistin einer GmbH & Co. KG, über deren Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Nach Bestätigung des Insolvenzplans wurde die KG fortgesetzt und der Auflösungsvermerk im Handelsregister gelöscht. Über das Vermögen der Beschwerdeführerin wurde ebenfalls das Insolvenzverfahren (als vorläufige Eigenverwaltung) eröffnet und eine Frist zur Vorlage des Insolvenzplans gesetzt. Die Auflösung der Beschwerdeführerin wurde im Handelsregister eingetragen. Das Registergericht bestätigte den Insolvenzplan. Das Insolvenzverfahren und die Überwachung des Insolvenzplans wurden im Nachgang aufgehoben. Sechs Monate später beschloss die Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin die Fortsetzung der Gesellschaft, welche beim Handelsregister angemeldet wurde.

Das Registergericht hat die Anmeldung der Fortsetzung der Gesellschaft zurückgewiesen, da der Insolvenzplan keine abschließende und eindeutige Aussage zum Fortbestand der Gesellschaft treffe. Das OLG Celle (Beschluss vom 08.03.2019 – 9 W 17/19) wies die Beschwerde gegen die Entscheidung des Registergerichts mit der Begründung ab, dass der Insolvenzplan den Fortbestand der Gesellschaft konkret regeln müsse und zudem den Anforderungen an eine wirtschaftliche Neugründung nicht genügt sei.

Mit der Rechtsbeschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Versagung der Eintragung im Handelsregister. Der BGH lehnt die Auffassung des Beschwerdegerichts ab und weist das Registergericht an, unter Beachtung seiner Rechtsauffassung erneut über die Anmeldung zu entscheiden.

II. Entscheidung

Der BGH stellt zunächst fest, dass das Registergericht die Voraussetzungen des § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG als Eintragungsvoraussetzungen zu prüfen hat.

Die Anforderungen an den Insolvenzplan dürften jedoch nicht überdehnt werden. Ein Insolvenzplan genügt laut BGH den Anforderungen des § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG, wenn er die abstrakte Möglichkeit einer Fortsetzung der Gesellschaft anspricht.

Der Wortlaut der Norm verlange nämlich lediglich, dass der Insolvenzplan „den Fortbestand der Gesellschaft *vorsieht*“, sodass der Gesetzgeber selbst keine konkreten Anforderungen an die Gestaltung des Insolvenzplans stelle. Vielmehr sei die Entscheidung über die Fortsetzung der Gesellschafterversammlung vorbehalten, welche ebenso über die Art und Weise der Fortsetzung zu entscheiden habe. Eine Herleitung der Fortsetzungsmöglichkeit aus dem Bestätigungsvermerk des Insolvenzgerichts oder der Durchführung einer Insolvenz in Eigenverwaltung oder im Schutzschirmverfahren lehnt der BGH dagegen ab. Zwar sei nach der Vorstellung des Gesetzgebers die Eigenverwaltung und das Schutzschirmverfahren gerade auf eine Betriebsfortführung mit Sanierung

gerichtet, zwingend sei dies indes nicht. Welche Ziele die Gesellschaft nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verfolgt, sei grundsätzlich den Gläubigern vorbehalten.

Neben den geschriebenen Voraussetzungen des § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG habe das Registergericht zudem zu prüfen, ob mit der Verteilung des Gesellschaftsvermögens begonnen wurde. Das RG (vom 25.10.1927 – B 14/27, RGZ 118 S. 337 [340]) und einzelne Stimmen in der heutigen Literatur halten eine Fortsetzung der Gesellschaft nach Auskehrung des Vermögens zwar für möglich.

Der BGH schließt sich jedoch der instanzlichen Rechtsprechung und der herrschenden Literaturansicht an und lässt eine Fortsetzung der Gesellschaft nur zu, wenn mit der Verteilung des Gesellschaftsvermögens noch nicht begonnen wurde. Dies leitet das Gericht aus der ausdrücklichen Regelung für die AG in § 274 Abs. 1 Satz 1 AktG ab. Beschließen die Gesellschafter nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Verteilung des Vermögens, so zeigen sie danach ihre Absicht, die Gesellschaft nicht fortzuführen. Dass die Verteilung als Ausschlusskriterium in den Regierungsentwürfen zur gescheiterten Reform des GmbHG Anfang der 70er Jahre²²⁶ ausdrücklich vorgesehen war, aber nicht Gesetz wurde, spricht laut BGH nicht gegen dieses Verständnis, da die Reform aus anderen politischen Motiven scheiterte.

Weitere Voraussetzungen wie das Vorliegen von Insolvenzgründen dürfe das Registergericht nur prüfen, wenn begründete Zweifel im Hinblick auf die Insolvenzreife der Gesellschaft bestehen. Wirtschaftliche Erwägungen seien der Prüfungskompetenz des Registergerichts dagegen entzogen. Bei einer Fortsetzung der Gesellschaft nach § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG könnten zudem die Grundsätze einer wirtschaftlichen Neugründung durch das Registergericht zu prüfen sein, wobei die Zweckänderung von einer Abwicklungs- zu einer verbenden Gesellschaft für die Annahme einer solchen Neugründung jedoch nicht ausreiche.

III. Praxishinweise

In der anwaltlichen Praxis erscheint es auf Grundlage der Entscheidung ratsam, bei der Aufstellung des Insolvenzplans die Fortsetzungsmöglichkeit stets konkret anzusprechen, um spätere Auseinandersetzungen mit dem Registergericht zu vermeiden. Zudem sollten die Gesellschafter darauf hingewiesen werden, dass sie mit der Verteilung des Gesellschaftsvermögens unwiderruflich kundtun, die Gesellschaft beenden zu wollen, und eine Fortsetzung der GmbH nach § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG dadurch – nunmehr auch nach Rechtsprechung des BGH – ausgeschlossen wird²²⁷.

²²⁶ BT-Drucks. 6/3088 und BT-Drucks. 7/253, jeweils S. 62 und S. 208

²²⁷ vgl. Rowedder/Schmidt-Leithoff/Gesell, GmbHG, § 60 Rn. 66

11. Auch Geschäftsführer, der nicht mehr im Handelsregister eingetragen ist, kann u.U. wirksam Gesellschafterversammlung einberufen²²⁸

1. Für die registerrechtliche Prüfung der Wirksamkeit eines Gesellschafterbeschlusses über eine Geschäftsführerstellung ist bezüglich des Gesellschafterbestands grundsätzlich von der zuletzt in den Registerordner aufgenommenen Gesellschafterliste auszugehen. Davon ist aber dann nach § 242 BGB eine Ausnahme zu machen, wenn die Liste unter Verstoß gegen eine einstweilige Verfügung eingereicht worden ist.
2. Auch der Geschäftsführer, der nicht mehr in das Handelsregister eingetragen ist, kann wirksam eine Gesellschafterversammlung einberufen.

KG Beschluss vom 18.12.2019 – 22 W 52/19

12. Einziehung eines Gesellschaftsanteils u.a. wegen Änderung der Beteiligungsverhältnisse; Darlegungs- und Beweislast, Rechtsfolgen der Unterschreitung der Ladungsfrist²²⁹

1. Eine Regelung der Anfechtungsfrist in der Satzung ist zulässig, soweit nicht eine bei wertender Betrachtung unter allen Umständen als unangemessen anzusehende Frist festgesetzt wird. Eine Frist, mit der die gem. § 246 AktG für den Regelfall gesetzlich als angemessen angesehene Anfechtungsfrist verdoppelt wird, ist nicht unangemessen.
2. Der Zugang zu einer gerichtlichen Prüfung des Einziehungsbeschlusses darf nicht unzumutbar und verfassungsrechtlich nicht hinnehmbar erschwert werden. Die Bejahung der Anfechtungsbefugnis kann durch eine erweiternde Auslegung des § 245 Nr. 1 AktG eröffnet werden.
3. Fehlt es an den in der Satzung vorgesehenen Gründen für die Einziehung des Gesellschaftsanteils, so ist der Einziehungsbeschluss anfechtbar.
4. Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der satzungsmäßig erforderlichen Einziehungsgründe liegt bei der beklagten Gesellschaft.
5. Ein wichtiger Grund in der Person eines Gesellschafters ist als Einziehungsgrund anerkannt. Darüber hinaus können die Gesellschafter in der Satzung auch sachliche

²²⁸ Nach GmbHR 17/2020, S. 951

²²⁹ Nach GmbHR 08/2020, 433

Gründe mit einem Gewicht unterhalb eines wichtigen Grundes als Voraussetzung für die Einziehung eines Geschäftsanteiles vereinbaren, insbesondere auch, um die Kontrolle über die auf die Belange der Gesellschaft Einfluss nehmenden Personen zu wahren.

6. Die Unterschreitung der gesetzmäßigen und/oder satzungsmäßigen Ladungsfrist führt im Regelfall zur Anfechtbarkeit der gefassten Beschlüsse; zu deren Nichtigkeit kann sie allenfalls dann führen, wenn dem Gesellschafter die Teilnahme an der Gesellschafterversammlung faktisch unmöglich gemacht wurde.

OLG Jena, Urteil vom 30.05.2018 – 2 U 800/15

13. Exkurs: BGB - Steuerberaterhaftung wegen Insolvenzverschleppung

Ein Steuerberater, der mit der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragt ist, muss einen Vermögensstatus im Sinne einer Überschuldungsbilanz nur auf gesonderten Auftrag erstellen, so das OLG Schleswig. Kraft seines überlegenen Wissens treffe den Berater allerdings die Nebenpflicht, seinen Mandanten auf eine drohende Insolvenz und damit erforderliche Prüfungen hinzuweisen.

Fortführung des Senatsurteils vom 02.09.2011 - 17 U 14/ 11, NZG 2012, 307.

Das Erfordernis, den Jahresabschluss bei fehlender positiver Fortführungsprognose ggf. nach Liquidationswerten zu erstellen²³⁰, bleibe hiervon unberührt. Dieser Hinweispflicht werde genügt, wenn der Steuerberater unmissverständlich die - zunächst bilanzielle Überschuldung feststellt und seinen Mandanten auf die gesetzliche Verpflichtung zur Stellung eines Insolvenzantrags hinweist. Entscheidet sich der Mandant gleichwohl zur Fortführung seines Unternehmens, sei der Steuerberater nicht zu weiteren Maßnahmen verpflichtet.

OLG Schleswig, Urteil vom 29.11.2019 - 17 U 80/19, nrkr., NZB eingelegt, Az. BGH: IX ZR 301/19²³¹

²³⁰ hierzu BGH vom 26.01.2017 - IX ZR 285/14, DStR 2017, 942

²³¹ *Volltext in BeckRS 2019, 40809; DStR 2020, 1275*

14. D&O Versicherung in der Insolvenz²³²

OLG Düsseldorf, Urteil vom 26.06.2020 - 4 U 134/18²³³

Über das Vermögen einer GmbH wurde ein Insolvenzverfahren eröffnet. Zugunsten des Geschäftsführers war eine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung (D&O-Versicherung) abgeschlossen worden. Dem Versicherungsvertrag lagen die Allgemeinen Versicherungsbedingungen zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung für Organe juristischer Personen zugrunde. Gegenstand der Versicherung war danach, dass eine versicherte Person bei Ausübung der versicherten Tätigkeit aufgrund gesetzlicher Haftpflichtbestimmungen für einen Vermögensschaden haftpflichtig gemacht wird. Zudem war in den Bedingungen vermerkt, dass nur die versicherten Personen den Anspruch auf den Versicherungsschutz geltend machen können (verkürzter Sachverhalt).

Die Insolvenzschuldnerin unterhielt bei einer Bank ein im Minus geführtes Konto, auf welches nach Eintritt der Krise noch Zahlungen von Schuldner der Insolvenzschuldnerin eingingen. Zudem wurde ein anderes Bankkonto, das sich im Guthabenbereich befand, geführt, wobei von diesem Konto noch Zahlungen nach Eintritt der Krise vorgenommen wurden. Vor diesem Hintergrund wollte der Insolvenzverwalter den Geschäftsführer unter dem Gesichtspunkt der Vornahme „verbotener Zahlungen“ gemäß § 64 GmbHG persönlich haftbar machen. Nachdem ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Geschäftsführers eröffnet worden war, wandte sich der Insolvenzverwalter an die Versicherung und verlangte von ihr die Zahlung eines entsprechenden Betrages aufgrund der D&O-Versicherung.

Die Versicherung bestritt nun, dass ein Ersatzanspruch gemäß § 64 GmbHG unter die Versicherungsbedingungen fällt, da diese nur „Schadensersatzansprüche“ umfassen würden, der Anspruch aus § 64 GmbHG aber nicht als solcher zu qualifizieren sei. Zudem sei der Anspruch ausgeschlossen, da nur die versicherten Personen den Anspruch auf den Versicherungsschutz geltend machen können. Dem trat der Insolvenzverwalter entgegen und verwies darauf, dass der Begriff „Schadensersatz“ ausgelegt werden müsse und damit der Ausgleich eines zuvor erlittenen Nachteils gemeint sei. Dementsprechend falle auch der Anspruch aus § 64 GmbHG unter die Vertragsbedingungen. Auch stehe die Regelung, dass nur die versicherten Personen den Anspruch auf den Versicherungsschutz geltend machen können, dem Anspruch nicht entgegen, da es sich um eine überraschende Klausel iSd § 305c Abs. 1 BGB handele.

Das angerufene OLG wies die Klage des Insolvenzverwalters ab. Zwar sei der Insolvenzverwalter gemäß §§ 44 Abs. 2, 45 VVG zur Klage letztlich berechtigt und auch die

²³² Nach Schmidt/ Gundlach, DStR 40/2020, 2200, 2203

²³³ BeckRS 2020, 16192

Vertragsbedingung, dass nur die versicherten Personen den Anspruch auf den Versicherungsschutz geltend machen können, stehe der Geltendmachung des Anspruchs damit nicht entgegen, jedoch betont das Gericht, dass der Anspruch aus § 64 S. 1 GmbHG eben kein Schadensersatzanspruch sei. Das Gericht verweist dabei auf sein entsprechendes Urteil aus dem Jahr 2018²³⁴ in dem bereits festgestellt wurde, dass ein Anspruch gemäß § 64 S. 1 GmbHG keinen „Schaden“ darstellt, der aufgrund einer D&O-Versicherung vom Versicherungsnehmer zu erstatten ist. Ergänzend verweist das Gericht darauf, dass der BGH auch in seiner neuen Rechtsprechung den Anspruch aus § 64 GmbHG dogmatisch als Ersatzanspruch eigener Art und damit eben nicht als Schadensersatzanspruch ansieht²³⁵. Letztlich seien die Vertragsbedingungen auch so auszulegen, dass eben nur wirkliche Schadensersatzansprüche erstattet werden sollen - anderenfalls hätte eine „All-Risk-Versicherung“ vereinbart werden müssen.

Das OLG Düsseldorf hat die Gelegenheit genutzt, seine bereits bekannte Rechtsprechung zur Frage, ob ein Anspruch gemäß § 64 S. 1 GmbHG unter eine D&O-Versicherung fällt, zu bestätigen und zu bekräftigen. Vor diesem Hintergrund kann nur angeraten werden, die eigenen D&O-Versicherungen zu prüfen und gegebenenfalls anzupassen, denn die persönliche Haftung aus § 64 S. 1 GmbHG kann sehr empfindlich sein.

15. Zahlungszusage des Geschäftsführers einer zahlungsunfähigen GmbH als Schuldbeitritt²³⁶

BGH, Versäumnisurteil vom 03.09.2020 – III ZR 56/19

Erklärt ein GmbH-Geschäftsführer, dass er gegen die Gesellschaft bestehende Forderungen zahlen werde, kann dies unter Umständen als persönlicher Schuldbeitritt zu verstehen sein, mit dem zugleich Einwendungen tatsächlicher und rechtlicher Natur gegen die betroffenen Ansprüche ausgeschlossen werden.

I. Sachverhalt

Der Beklagte war Gesellschafter-Geschäftsführer einer später in Insolvenz gefallenen GmbH. Im Juli 2011 schlossen die Klägerin und die GmbH einen Beratungsvertrag. Auf die Rechnungen der Klägerin für ihre erbrachten Beratungsleistungen leistete die GmbH jedoch keinerlei Zahlungen. Im Oktober 2011 fand daher ein Krisengespräch statt, in

²³⁴ OLG Düsseldorf vom 20.07.2018 - 4 U 93/16, DStR 2018, 2486

²³⁵ Vgl. dazu BGH vom 19.11.2019 - II ZR 233/18, DStR 2020, 458

²³⁶ Nach Seulen/ Sawert, DB 13/2021, 668

dem es um Sicherheiten für die Honorarforderungen der Klägerin ging. Hierbei erklärte der Beklagte, dass die GmbH aus einem bestehenden Großauftrag keine Zahlungen mehr erwarte, die Klägerin aber ihre Leistungen fortsetzen solle. Da die Klägerin ohne sofortige Zahlung ihre Leistungen einstellen wollte, erklärte der Beklagte, der selbst nur Rumänisch sprach, mittels einer Dolmetscherin: „Ich zahle das“. Zwischen den Parteien ist streitig, ob der Beklagte das Wort „persönlich“ gebrauchte. Die Klägerin nimmt den Beklagten persönlich auf Zahlung der Beraterhonorare in Anspruch und hatte hierzu zunächst einen Vollstreckungsbescheid erwirkt, wobei der Mahn- und der Vollstreckungsbescheid an eine veraltete Adresse des Beklagten zugestellt wurden. Das Landgericht hatte den Vollstreckungsbescheid aufrechterhalten. Auf die Berufung des Beklagten hob das OLG Naumburg (Urteil vom 21.03.2019 – 9 U 57/17) jedoch unter Verweis auf die fehlerhafte Zustellung des Mahnbescheids sowie die mangelnde Feststellbarkeit des Willens des Beklagten zur persönlichen Haftungsübernahme auf.

II. Entscheidung

Der BGH widerspricht in seinem Versäumnisurteil, gegen das kein zulässiger Einspruch erhoben wurde (vgl. BGH, Urteil vom 17.12.2020 – III ZR 56/19), der Auffassung der Vorinstanz sowohl in prozessualer als auch in materiell-rechtlicher Hinsicht, und verweist die Sache zurück.

Prozessual komme es allein auf die inhaltliche Richtigkeit des Vollstreckungsbescheides an. Dass die Zustellung des Mahnbescheids fehlerhaft war, sei unerheblich. Bei einer Entscheidung nach einem Einspruch gegen ein Versäumnisurteil komme es nämlich auch nicht darauf an, ob dieses zulässig war und prozessordnungsgemäß erging. Gleiches gelte für einen Vollstreckungsbescheid, weil er gem. § 700 Abs. 1 ZPO einem für vorläufig vollstreckbar erklärten Versäumnisurteil gleichstehe.

In materieller Hinsicht sei die Annahme der Vorinstanz, der Beklagte habe in dem Kri-sengespräch keine eigene Verpflichtung gegenüber der Klägerin übernommen, rechtsfehlerhaft. Dass hier ein vertraglicher Schuldbeitritt mit der Folge einer gesamtschuldnerischen Haftung (§§ 421 ff. BGB) des Beklagten vorlag, ergebe sich nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen empfangsbedürftiger Willenserklärungen (§§ 133, 157 BGB). Auszugehen sei vom Wortlaut der Erklärung, mittels dessen der ihm zu entnehmende objektiv erklärte Parteiwille zu ermitteln sei. Darüber hinaus seien der mit der Absprache verfolgte Zweck, die Interessenlage der Parteien und die sonstigen Begleitumstände zu berücksichtigen. Maßgeblich sei, wie der Empfänger die Erklärung nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der Verkehrssitte verstehen musste.

Aus Empfängersicht konnte laut BGH die Äußerung des Beklagten nur als persönliche Haftungsübernahme verstanden werden. Insbesondere seien beide Seiten im Oktober 2011 davon ausgegangen, dass die GmbH selbst nicht zur Tilgung der Verbindlichkeiten

in der Lage sein würde. Zudem habe der Beklagte besonderes persönliches Vertrauen in Anspruch genommen und den Eindruck persönlicher und finanzieller Seriosität erweckt. Ob im Zusammenhang mit der Zahlungszusage das Wort „persönlich“ gebraucht wurde, sei daher unerheblich.

Darüber hinaus komme bei mehrdeutigen Erklärungen der Interessenlage eine indizielle Wirkung zu. Der Beklagte habe schon früher finanzielle Engpässe der GmbH überbrückt, in dem er ihr erhebliche Barmittel aus Rumänien zugeführt hatte. Er habe ein maßgebliches Interesse gehabt, die Gesellschaft und damit seine Darlehensansprüche mithilfe der weiteren Beratung der Klägerin zu retten, was die zeitnahe und nach Sachlage nur dem Beklagten persönlich mögliche Tilgung der Rechnungen erforderte.

Hinsichtlich des Umfangs der Haftung des Beklagten verwies der Senat zunächst darauf, dass der Schuldbeitritt nur die offenen Rechnungen und keine Rechtsverfolgungskosten gegen die GmbH umfasst (§ 425 BGB). Darüber hinaus war der Anspruch der Klägerin in Höhe der Insolvenzquote aus dem Insolvenzverfahren der GmbH bereits erfüllt. Materielle Einwendungen des Beklagten gegen die bis zum Krisengespräch im Oktober 2011 entstandenen Forderungen seien hingegen ausgeschlossen, da in der Zahlungszusage zugleich ein deklaratorisches Anerkenntnis zu sehen sei, das alle Einwendungen tatsächlicher und rechtlicher Natur ausschließe, die der Beklagte bei Abgabe der Zahlungszusage kannte oder mit denen er mindestens rechnete; lediglich für den Zeitraum nach dem Krisengespräch habe das OLG noch Feststellungen über den Bestand der geltend gemachten Forderungen zu treffen.

III. Praxishinweise

Die Entscheidung zeigt einmal mehr, dass Geschäftsführer bei der Wahl ihrer Worte umsichtig sein sollten, wenn sie drängenden Gläubigern der Gesellschaft künftige Zahlungen in Aussicht stellen – umso mehr, wenn sie als Gesellschafter oder Gläubiger ein persönliches wirtschaftliches Interesse an der betroffenen Gegenleistung oder dem Fortbestand der Gesellschaft haben. Lässt sich der Gläubiger mit einer solchen Zusage des Gesellschafter-Geschäftsführers vertrösten, bleibt wegen § 135 Abs. 2 InsO selbst dann ein Haftungsrisiko, wenn zunächst doch die Gesellschaft zahlt, aber binnen eines Jahres in Insolvenz fällt.

Andererseits sollte bei der (insolvenznahen) Beratung von Gesellschafts-Gläubigern der Sachverhalt im Hinblick auf etwa erhaltene Zahlungszusagen von den Geschäftsführern oder Gesellschaftern aufgeklärt werden, da sich dergestalt neue Zahlungsquellen auftun können.

16. Gesellschaftsrecht: Gerichtliche Bestellung eines einzelvertretungsberechtigten Notgeschäftsführers für Komplementär-GmbH²³⁷

Die Bestellung eines Notgeschäftsführers für eine GmbH richtet sich nach § 29 BGB, so das OLG Düsseldorf: Eine dem § 85 AktG entsprechende Vorschrift enthalte das GmbH-Gesetz nicht; deshalb sei § 29 BGB als Norm des allgemeinen Korporationsrechts auch auf die GmbH anzuwenden. Hiernach habe das Registergericht einen Notgeschäftsführer zu bestellen, falls es an einem erforderlichen Geschäftsführer fehlt und ein dringender Fall vorliegt. Wird dem einzigen Geschäftsführer der GmbH durch einstweilige Verfügung untersagt, seine Befugnisse als Geschäftsführer auszuüben, weil er sich als Alleininhaber der Gesellschaft unter bewusster Benachteiligung des anderen, an der Gesellschaft beteiligten „Familienstammes“ geriert, fehle es an der erforderlichen organ-schaftlichen Vertretung der GmbH; die Dringlichkeit der Bestellung ergebe sich weiter daraus, dass die KG in Dauerschuldverhältnissen stehe und handelsrechtliche Pflichten erfüllt werden müssten. Der Senat bestätigt damit die bereits in seinem Beschluss vom 08.06.2016 (I-3 Wx 302/15, NJW-RR 2016, 1183) herausgestellten Grundsätze.

(OLG Düsseldorf, Beschluss vom 10.02.2021 - 3 Wx 5/21, rkr., BeckRS 2021, 4760)

17. Insolvenzrecht: Einsichtsrecht des Geschäftsführers nur hinsichtlich bei Gericht befindlicher Insolvenzakte²³⁸

Der frühere Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin (GmbH), gegen den der Insolvenz-verwalter eine Zahlungsklage wegen Verletzung von Pflichten zur Buchführung und ordnungsgemäßen Aufstellung der Jahresabschlüsse nach § 43 Abs. 2 GmbHG führt, kann als dritte Person Akteneinsicht nach § 4 InsO iVm § 299 Abs. 2 ZPO in die Insolvenzakte nach einem Beschluss des OLG Düsseldorf nur verlangen, wenn er zu seiner Verteidigung gegen die Inanspruchnahme im Klageverfahren wegen eines konkreten rechtlichen Bezuges zum Inhalt der Insolvenzakte Informationen aus derselben (zB hinsichtlich des Insolvenzantrages, des Eröffnungsgutachtens des vorläufigen Insolvenzverwalters, des Berichts des Insolvenzverwalters zum Berichtstermin und der nachfolgenden periodischen Berichte des Insolvenzverwalters, der Forderungsanmeldung anderer Insolvenzgläubiger sowie der Insolvenztabelle) benötigt. In Bezug auf Informationen, die

²³⁷ DStR 12/2021, S. XIII

²³⁸ DStR 12/2021, S. XIV

sich bei der GmbH oder dem Insolvenzverwalter der GmbH befinden, bestehe dagegen kein Einsichtsrecht des Geschäftsführers.

OLG Düsseldorf, Beschluss vom 25.02.2021 - 3 VA 14/19, rkr., BeckRS 2021, 4758

18. Zum Vorrang der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und § 2 COVMG; zur Verletzung des Teilnahmerechts an Gesellschafterversammlung bei reiseerschwerenden Umständen²³⁹

1. § 2 COVMG ändert lediglich § 48 Abs. 2 GmbHG, greift jedoch nicht in § 45 Abs. 2 GmbHG ein. Der Vorrang der Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages vor den Regelungen in §§ 46 ff. GmbHG wird durch § 2 COVMG nicht angetastet.
2. Zur Verletzung des Teilnahmerechts an der Gesellschafterversammlung bei reiseerschwerenden Umständen der Corona-Pandemie. (alle nicht amtl.)

LG Stuttgart, Urteil vom 10.02.2021 - 40 O 46/20 KfH

19. Pensionsanspruch kein Gesellschafterdarlehen²⁴⁰

Der Pensionsanspruch des Gesellschafters einer GmbH ist nach dem **Urteil des BGH vom 22.10.2020 (Az. IX ZR 231/19)** nicht mit einem Gesellschafterdarlehen vergleichbar. Es handelt sich damit auch nicht um eine nachrangige Forderung im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 5 Insolvenzordnung. Gegen die Gleichstellung mit einem Darlehen sprechen insbesondere der Entgeltcharakter der Pensionszusage und die nur temporäre, wenn auch mitunter langfristige Verbesserung der Liquidität der GmbH infolge der Rückstellungsbildung.

²³⁹ Nach GmbHR 07/2021, 382

²⁴⁰ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2021, 119

20. Verwirkung des Tantiemeanspruchs eines Geschäftsführers²⁴¹

Der Forderung eines ehemaligen Geschäftsführers auf Zahlung der vertraglich vereinbarten Tantieme kann eine GmbH nicht mit dem Einwand der Verwirkung wegen einer Pflichtverletzung begegnen. Vielmehr muss sie mit etwaigen Schadenersatzansprüchen nach § 43 Abs. 2 GmbHG aufrechnen. Solche Ersatzansprüche sind jedoch nach dem Urteil des Oberlandesgerichts Brandenburg vom 10.02.2021 (Az. 4 U 18/20) ausgeschlossen, wenn die Gesellschafter den Geschäftsführer entlastet haben und die Entlastung auch das strittige Geschäft eingeschlossen hat.

21. Insolvenzrecht: Insolvenzanfechtung von Zahlungen vom Privatkonto des Geschäftsführers zur Begleichung von Steuerverbindlichkeiten der GmbH²⁴²

Wird eine mittelbare Zuwendung gegenüber dem Leistungsempfänger (FA bzw. das beklagte Land) angefochten, die in der Weise bewirkt worden ist, dass ein Geldbetrag auf das (Privat-) Konto einer Zwischenperson (GmbH-Geschäftsführer, Leistungsmittler) überwiesen wurde und diese den Betrag an den Leistungsempfänger durch Überweisung weitergeleitet hat, ist nach einem Urteil des IX. Zivilsenats die Wertstellung auf dem Konto des Leistungsempfängers der für die Beurteilung der subjektiven Voraussetzungen der Vorsatzanfechtung (§ 133 Abs. 1 InsO) maßgebliche Zeitpunkt. Auf den Eingang der Gelder beim Leistungsmittler, wie es in der Literatur einhellig vertreten wird, komme es dagegen nicht an. Weiter stehe es der Kenntnis des FA von einer nach den objektiven Umständen anzunehmenden, die Gesamtheit ihrer Gläubiger benachteiligenden Rechtshandlung der GmbH nicht ohne weiteres entgegen, dass der Geschäftsführer infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung für die Verbindlichkeiten nach § 69 AO haftet. Denn der Beklagte habe nicht davon ausgehen dürfen, dass der Geschäftsführer unter Verwendung eigener Mittel auf eine eigene Verbindlichkeit gezahlt habe.

BGH, Urteil vom 28.01.2021 - IX ZR 64/20, BeckRS 2021, 2449, DStR 2021, 878

²⁴¹ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2021, 119

²⁴² DStR 15/2021, S. XIV

XIX. Gesellschafterliste

1. Registerrecht: Freiwillige Einreichung einer aktualisierten Gesellschafterliste auch bei fehlenden Veränderungen²⁴³

Nach Ansicht des OLG Düsseldorf ist es zulässig, freiwillig eine Gesellschafterliste aus Januar 2020 mit nach der Neufassung des § 40 Abs. 1 GmbHG erweiterten Angaben zum Handelsregister in Gestalt einer Ergänzung der zuletzt im Mai 1999 zum Handelsregister in Papierform aufgenommenen Gesellschafterliste um die prozentuale Beteiligung des Geschäftsanteils und das Geburtsdatum des Gesellschafters einzureichen. Die beteiligte Einmann-GmbH hatte nämlich weder nach § 20 Abs. 1 GwG Angaben zur Eintragung in das Transparenzregister mitgeteilt, noch sind die danach erforderlichen Angaben elektronisch aus dem Handelsregister abrufbar.

OLG Düsseldorf, Beschluss vom 17.04.2020 - 3 Wx 57/20, rkr.²⁴⁴

2. Aufnahme einer Gesellschafterliste, die denselben Gesellschafterbestand wie die letzte im Registerordner aufgenommene Liste ausweist; notwendige Beschwer²⁴⁵

Die Aufnahme einer Gesellschafterliste in den Registerordner, die denselben Gesellschafterbestand, wie die letzte im Registerordner aufgenommene Liste ausweist, kommt nicht in Betracht. Die durch die Nichtaufnahme einer Liste eingetretene und für eine Beschwerde notwendige Beschwer entfällt, wenn später eine jüngere Liste gleichen Inhalts in den Registerordner aufgenommen wird. (*amtl.*)

KG, Beschluss vom 24.04.2020 - 22 W 16/18

²⁴³ Nach DStR 24/2020, S. XI

²⁴⁴ BeckRS 2020, 10351

²⁴⁵ GmbHR 14/2020, S. 774

XX. Das Geschäftsgeheimnisgesetz

1. Herausforderung für Arbeitgeber²⁴⁶

Unternehmen, die Betriebsinterna geheim halten wollen, brauchen umfassende Schutzkonzepte. Untätigkeit ist riskant und beschränkt die Reaktionsmöglichkeit im Ernstfall massiv.

Das neue Geschäftsgeheimnisgesetz (GeschGehG) ist in der Welt und gilt ab sofort. Der Beitrag gibt einen Überblick über seine Regelungen und zeigt auf, welche Möglichkeiten des Geheimnisschutzes sich durch arbeitsrechtliche Maßnahmen umsetzen lassen.

Wer nichts tut, steht schutzlos da.

Das GeschGehG definiert ein Geschäftsgeheimnis als „jede Information,

- a) *die weder insgesamt noch in der genauen Anordnung und Zusammensetzung ihrer Bestandteile den Personen in den Kreisen, die üblicherweise mit dieser Art von Informationen umgehen, allgemein bekannt oder ohne Weiteres zugänglich ist und daher von wirtschaftlichem Wert ist und*
- b) *die Gegenstand von den Umständen nach angemessenen Geheimhaltungsmaßnahmen durch ihren rechtmäßigen Inhaber ist und*
- c) *bei der ein berechtigtes Interesse an der Geheimhaltung besteht.“*

Bedeutsam und neu an dieser Legaldefinition ist vor allem, dass sie objektiv feststellbare „angemessene Geheimhaltungsmaßnahmen“ durch den Geheimnisinhaber verlangt und diese für die Existenz eines schützenswerten Geheimnisses als konstitutiv ansieht. Fehlen solche Schutzmaßnahmen, sind strafrechtliche Ermittlungen – und die Möglichkeiten der Beweisgewinnung qua strafprozessualer Zwangsmaßnahmen – sowie Auskunfts-, Unterlassungs- und Haftungsansprüche gegen Dritte nach dem GeschGehG ausgeschlossen. Diese Drohkulisse sollten Unternehmen ernst nehmen.

Welche Maßnahmen möglich sind

Unumgänglich für den Schutz von Geschäftsgeheimnissen sind zunächst technische Vorkehrungen. Zugangsbeschränkungen, sichere Passwörter und Sperrbildschirme sollten zum Standard gehören. Denkbar ist zudem, die Nutzung externer Speichermedien

²⁴⁶ Nach DB vom 26.04.2019, Heft 17, Seite M14, DBL1299859; Zusammenfassung des Aufsatzes „Arbeitsrechtlicher Handlungsbedarf durch das Geschäftsgeheimnisgesetz“ von Fuhlrott/Hieramante. Weitere Literatur: Höfer, GmbHR 2018, 1195; Werner, NWB 20/2019, 1458

zu blockieren oder auf bestimmte Arbeitsplätze/Personen zu beschränken. Darüber hinaus stellt sich die Frage, mit welchen arbeitsrechtlichen Instrumenten sich sicherstellen und dokumentieren lässt, dass Arbeitgeber ihre Geschäftsgeheimnisse ausreichend schützen.

Zu nennen ist zunächst die Weisung. Mit ihr lässt sich aber nicht ins bestehende Leistungsgefüge eingreifen, Veränderungen zum Nachteil des Arbeitnehmers sind verboten. Denkbar ist auch die Umgestaltung allgemeiner Arbeitsvertragsbedingungen bzw. der Abschluss von Ergänzungsvereinbarungen zu Arbeitsverträgen. Selbst wenn dies die Zustimmung des Arbeitnehmers erfordert, sind solche Gestaltungen unabdingbar, um einen effektiven Geheimnisschutz zu gewährleisten. Dabei ist zu klären, ob der Schutz technischer, kaufmännischer oder persönlicher Daten im Vordergrund stehen soll.

Fazit:

- Geheimnisschützende Regelungen lassen sich auch in Tarifverträge oder Betriebsvereinbarungen aufnehmen, um so den Willen des Arbeitgebers zum Geheimnisschutz zu dokumentieren.
- Die Betriebsvereinbarung ist regelmäßig das Mittel der Wahl, da der inhaltliche Gestaltungsspielraum hier besonders groß ist und sie, anders als Arbeitsverträge, keiner AGB-Kontrolle unterliegt.
- Zudem wirken Betriebsvereinbarungen unmittelbar auf das bestehende Arbeitsverhältnis aller Arbeitnehmer, mit Ausnahme leitender Angestellter, sodass auch ohne Neufassung oder Anpassung bestehender Verträge die arbeitgeberseitig gewünschten Regelungen direkt greifen.

2. GeschGehG: neue Herausforderungen für Gesellschaftsorgane²⁴⁷

Zusammenfassung des Aufsatzes „Geschäftsgeheimnisgesetz und Verantwortung des Geschäftsleitungs- und Überwachungsorgans“ von Vetter/Lehmann (DB1318629) auf S. 2507

²⁴⁷ Kurzbeitrag Referenz DB vom 11.11.2019, Heft 45, Seite M11, DBL1318629

Geschäftsleiter und Aufsichtsräte müssen die Unternehmensorganisation nach den Maßgaben des GeschGehG weiterentwickeln – auch um Haftungsrisiken zu vermeiden.

Mit Inkrafttreten des GeschGehG am 26.04.2019 hat sich der Rechtsrahmen zum Schutz wertvollen Know-hows deutlich verändert. Genügte nach alter Rechtslage noch der manifestierte Geheimhaltungswille des Inhabers, um ein Geschäftsgeheimnis anzunehmen, bedarf es nun objektiver Kriterien, damit eine Information dem Gesetz als schützenswert gilt. Vor allem aber setzt ein Geschäftsgeheimnis nun voraus, dass der Inhaber zu dessen Schutz „den Umständen nach angemessene Geheimhaltungsmaßnahmen“ getroffen hat, also selbst aktiv geworden ist.

Für die Unternehmensleitung bedeutet dies, dass sie im Rahmen ihrer Geschäftsführungsverantwortung die Risikolage ihres Unternehmens neu bewerten müssen. Dazu zählt auch die Prüfung, ob das bisher im Unternehmen praktizierte Schutzkonzept unter den veränderten rechtlichen Rahmenbedingungen noch genügt oder ob es zusätzlicher Schutzvorkehrungen bedarf.

Aktives Handeln ist zwingend

Vorstandsmitglieder haben ihre Tätigkeit am Wohl der Gesellschaft (vgl. § 93 Abs. 1 Satz 2 AktG) auszurichten. Dies schließt die Verpflichtung ein, Vorteile für die Gesellschaft zu wahren und Schaden von ihr abzuwenden. Dem Schutz von Geschäftsgeheimnissen kommt regelmäßig existenzielle Bedeutung für die langfristigen Entwicklungsperspektiven des Unternehmens zu. Angesichts dieser Bedeutung der Geschäftsgeheimnisse zählt es zu den Sorgfaltspflichten der Vorstandsmitglieder i.S.v. § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG, das Unternehmen gegen den Verlust von Geschäftsgeheimnissen zu schützen und dabei die neuen gesetzlichen Anforderungen an einen wirksamen Geheimnisschutz einzubeziehen.

Schritt für Schritt zum Schutzkonzept

Empfehlenswert im Bereich der technischen Schutzmaßnahmen ist zum Beispiel die Klassifikation von verschiedenen Geheimhaltungsstufen (etwa „nicht öffentlich“, „geheim“, „streng geheim“). Erstens sensibilisiert ein solches System dafür, mit Informationen der jeweiligen Geheimhaltungsstufe sorgsam umzugehen. Zweitens fördern diese Kategorien die bewusste Auseinandersetzung mit den vorhandenen Informationen und stellen damit oft den ersten Schritt bei der Erstellung eines umfassenden Schutzkonzepts dar. Bei den rechtlichen Maßnahmen sind Geheimhaltungsklauseln elementar. Im internen (arbeitsvertraglichen) Bereich sollten sie stets auf das konkrete Tätigkeitsprofil des Arbeitnehmers zugeschnitten sein; zu weit gefasste Geheimhaltungspflichten sind

oft unwirksam. Extern ist fallbasiert zu entscheiden, ob Vereinbarungen mit Dritten eine Vertragsstrafe vorsehen müssen.

FAZIT:

- ◆ Der Vorstand muss im Rahmen seiner Verantwortung alle Maßnahmen treffen, die nötig sind, um die in den Geschäftsgeheimnissen liegenden Vermögenswerte der Gesellschaft zu schützen.
- ◆ Mit Blick auf die erforderlichen Vorbereitungs- und Durchführungsmaßnahmen ist zu klären, welches Vorstandsressort hauptverantwortlich agieren soll.
- ◆ Denkbar für die Bewältigung der unternehmensweiten Aufgabe als vertikale Delegation ist auch die Bestellung eines Geheimnisbeauftragten, der an den Vorstand berichtet.
- ◆ Der Aufsichtsrat muss überwachen, ob die Geschäftsleitung die neuen gesetzlichen Vorgaben zum Geheimnisschutz verantwortungsvoll umsetzt.

XXI. Praxishinweise

1. Lehren aus der COVID-19-Pandemie für die Gestaltung von Gesellschaftsverträgen²⁴⁸

Formulierungsvorschlag für Gesellschafterversammlung

Eine die vorstehenden Erwägungen berücksichtigende Satzungsklausel könnte dann wie folgt lauten:

„Die Einberufung erfolgt vorbehaltlich § 50 (1) GmbHG ausschließlich durch den Geschäftsführer und stets auch an die letzte seitens des Gesellschafters mitgeteilte E-Mail-Adresse.

Die Beschlüsse der Gesellschafter werden vorrangig in Präsenzversammlungen gefasst. Außerhalb dieser Versammlungen können sie gemäß nachstehender Rangfolge auch a) durch Abstimmung in Bild und Ton (Audiovisuelle Versammlung), b) fernmündliche Abstimmung (Telefonkonferenz) und c) im Umlaufverfahren schriftlich, fernschriftlich oder per E-Mail gefasst werden. Soll ein Beschluss im Verfahren gemäß b) und/oder c) gefasst werden, ist dies unzulässig, wenn bis ____ Tage vor der Versammlung mindestens 50 % der Gesellschafter diesem Verfahren zumindest per E-Mail widersprochen haben.

Ausdrücklich zulässig ist auch jedes andere Verfahren sowie eine Kombination aus mehreren Beschlussverfahren und jede andere Art der Beschlussfassung, wenn kein Gesellschafter dem widerspricht und alle Gesellschafter an der Abstimmung teilnehmen.

Soweit die Beschlussfassung außerhalb einer Präsenzversammlung bzw. Abstimmung in Bild und Ton (audiovisuell) erfolgt, ist den Gesellschaftern unter Zuleitung der Tagesordnung vorab die Möglichkeit zur Stellungnahme und Abgabe von Fragen zu geben. Fragen und Stellungnahmen können in diesen Fällen bis drei Tage vor Durchführung der Versammlung in Textform bei der Geschäftsführung eingereicht werden.“

²⁴⁸ Nach Heckschen / Strnad, GmbHR 15/2020, 807, 816

2. Vom Arbeitnehmer zum Geschäftsführer und zurück - Praxishinweis²⁴⁹

Will man einen guten Mitarbeiter zum Geschäftsführer machen, möchte aber auf „Nummer sicher“ gehen, dass der Mitarbeiter nicht ganz verloren geht, wenn das Vorhaben scheitert, so gibt es in der Praxis ein bewährtes Verfahren.

Als vertrauensbildende Maßnahme bietet sich ein Kompromiss an, mit dem beide Seiten im Regelfall einverstanden sind. Man vereinbart, dass das vormalige Anstellungsverhältnis des zum Geschäftsführer berufenen Mitarbeiters ruht und dass es nach einer eventuellen Abberufung, wieder auflebt.

Hinweis:

Wird der Geschäftsführer befristet mit Verlängerungsoption berufen, bleibt ein Restriktio: Ist im Kleingedruckten nämlich vereinbart, dass nach einer Anschlussberufung (zum weiteren) Verbleiben im Geschäftsführer-Amt das Anstellungsverhältnis aus Zeiten vor der Berufung zum Geschäftsführer nicht weiter ruht, sondern endet, dann gilt das Arbeitsverhältnis als beendet.

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat diese Rechtslage jetzt abschließend bestätigt (BAG, Urteil vom 12.06.2019, Az. 7 AZR 428/17). Nachträglich dagegen zu klagen, ist folglich zwecklos.

Man ist also nicht gut beraten, wenn in der Aufstiegseuphorie rechtliche Gründlichkeit außen vor gelassen wird – zumal gerade in Konzernen eine (Zwischen-) Berufung zum Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft ein probates Mittel ist, sich (zu günstigen Konditionen) von einer Führungskraft zu trennen.

3. GmbH-Geschäftsführer und Geburtstagsfeier – Sind Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig?²⁵⁰

Frage:

Ich bin alleiniger Fremdgeschäftsführer einer GmbH. Anlässlich meines 60. Geburtstags habe ich alle GmbH-Mitarbeiter sowie den Aufsichtsratsvorsitzenden in eine Werkshalle

²⁴⁹ Nach GmbH-Steuerpraxis 3/2020, S. X

²⁵⁰ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2020, S. 128

der GmbH eingeladen. Es handelte sich um ca. 70 Personen. Die GmbH war in die Organisation der Geburtstagsfeier eingebunden. Die Werkshalle wurde mit Mobiliar der GmbH ausgestattet. Die Feier fand an einem Freitag in der Zeit von 12 bis 17 Uhr statt. Ein Teil meiner Gäste erschien in Arbeitskleidung. Die Kosten der Feier beliefen sich auf ca. 35 € pro Person.

Das Finanzamt erkannte die von mir als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für meine Geburtstagsfeier nicht an. Hat das Finanzamt recht oder nicht?

Antwort:

Aufwendungen eines Fremdgeschäftsführers für eine Feier anlässlich seines 60. Geburtstags können bei ganz oder teilweise beruflicher Veranlassung ausnahmsweise als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit anzuerkennen sein. Das ist insbesondere dann möglich, wenn die Feier nicht in erster Linie der Ehrung des Jubilars und damit nicht der repräsentativen Erfüllung gesellschaftlicher Konventionen, sondern dem kollegialen Miteinander und daher der Pflege des Betriebsklimas dient, der Jubilar mit seiner Einladung der Belegschaft Dank und Anerkennung zollt oder gefestigten betrieblichen Gepflogenheiten Rechnung trägt

BFH, Urteil vom 10.11.2016, Az. VI R 7/16.

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Es sind ausschließlich Mitarbeiter der GmbH eingeladen gewesen und die GmbH war in die Organisation der Feier eingebunden und damit zumindest mittelbar an den Kosten beteiligt gewesen. Des Weiteren ist der berufliche Bezug aus den maßvollen Kosten, aus dem Veranstaltungsort, der Zeit sowie der Billigung der Feier durch die GmbH abzuleiten. Damit hat die Feier einen betriebsinternen Charakter gehabt, was sich auch daraus ergibt, dass die Gäste teilweise in Arbeitskleidung erschienen. Angesichts dessen sind die Aufwendungen für die Geburtstagsfeier in der Werkshalle als Werbungskosten anzuerkennen.

XXII. Sozialversicherungsrecht

1. Zur Sozialversicherungspflicht von GmbH-Geschäftsführern²⁵¹

Das Bundessozialgericht (BSG) entschied am 19.09.2019 zur Sozialversicherungspflicht von in mittelständigen Familiengesellschaften beschäftigten Geschäftsführern, dass weder die „Kopf-und-Seele“-Rechtsprechung einzelner Senate des BSG noch Betriebsprüfungen, die mangels Beanstandungen ohne Bescheid beendet wurden, Vertrauensschutz vermitteln (Az.: B 12 R 25/18 R). In diesem Zusammenhang entschied das BSG zudem, dass Betriebsprüfungen durch Rentenversicherer künftig auch bei fehlenden Beanstandungen zwingend durch einen Verwaltungsakt, der insbesondere den Umfang, die geprüften Personen und das Ergebnis der Betriebsprüfung festhält, beendet werden müssen.

Entscheidung

Die Geschäftsführer der klagenden GmbHs unterlagen aufgrund eines Beschäftigungsverhältnisses der Sozialversicherungspflicht. Das familiäre Näheverhältnis zwischen Geschäftsführern und Mehrheitsgesellschaftern einer GmbH ändert daran nichts. Frühere anderslautende Entscheidungen anderer Senate des BSG vermitteln keinen Vertrauensschutz. Es handelte sich dabei stets um spezifische Einzelfälle. Der für das Versicherungs- und Beitragsrecht zuständige 12. Senat des BSG hat diesen Aspekt nur höchst selten und als einen Einzelaspekt in eine Gesamtabwägung eingebracht.

Ebenso wenig begründen Betriebsprüfungen, die ohne Beanstandungen beendet wurden und ohne dass ein entsprechender feststellender Bescheid erging, Vertrauensschutz, weil es an einem Anknüpfungspunkt hierfür fehlt.

Seit einer Änderung der Beitragsverfahrensordnung zum 01.01.2017 müssen allerdings Betriebsprüfungen künftig auch bei fehlenden Beanstandungen zwingend durch einen Verwaltungsakt beendet werden. Die darin enthaltenen Feststellungen sind bei neuerlichen Betriebsprüfungen zu beachten und können unter Umständen einer anderslautenden Beurteilung im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung entgegengehalten werden.

Zudem sind die prüfenden Rentenversicherungsträger verpflichtet, die Betriebsprüfung auf die im Betrieb tätigen Ehegatten, Lebenspartner, Abkömmlinge des Arbeitgebers sowie geschäftsführende GmbH-Gesellschafter zu erstrecken, sofern ihr sozialversicherungsrechtlicher Status nicht bereits durch Verwaltungsakt festgestellt worden ist.

²⁵¹ Nach Stahn vom 26.09.2019 in: www.bakertilly.de

Praxishinweis:

Zukünftig wird es mehr Rechtssicherheit nach Betriebsprüfungen geben, da diese auch bei fehlenden Beanstandungen mit einem Verwaltungsakt beendet werden müssen. Unternehmen haben einen Anspruch darauf. Bis dahin gilt, dass in der Vergangenheit beanstandungslos durchgeführte Betriebsprüfungen – trotz möglicherweise nicht erkannter sozialversicherungspflichtiger Beschäftigungsverhältnisse von Geschäftsführern oder freien Mitarbeitern – zu keinem Vertrauensschutz führen. Hier drohen Nachforderungen der Rentenversicherungsträger.

Die prüfenden Rentenversicherungsträger werden die Urteile des BSG als Aufhänger nehmen, den sozialversicherungsrechtlichen Status insbesondere von im Betrieb tätigen Ehegatten, Lebenspartnern, Abkömmlingen des Arbeitgebers sowie geschäftsführenden GmbH-Gesellschaftern in anstehenden Betriebsprüfungen noch verstärkter zu prüfen, falls dieser nicht bereits festgestellt wurde. Soweit der sozialversicherungsrechtliche Status von den vorgenannten Personengruppen noch nicht sozialversicherungsrechtlich zweifelsfrei übergeprüft wurde, empfiehlt sich, dies nunmehr dringend vorzunehmen. Dies gilt insbesondere für Familiengesellschaften.

3. Sozialrecht: Abhängige Beschäftigung eines als Betriebsleiter unternehmen tätigen GmbH-Gesellschafters²⁵²

Ein GmbH-Gesellschafter, der kein Mehrheitsgesellschafter ist (hier: über Gesellschaftsanteile von 50 % verfügt) und nicht zum Geschäftsführer bestellt wurde, besitzt nach einem Urteil des LSG Schleswig-Holstein allein aufgrund seiner gesetzlichen Gesellschafterrechte in der Gesellschafterversammlung regelmäßig nicht die Rechtsmacht, seine Weisungsgebundenheit als Angestellter der Gesellschaft nach Belieben aufzuheben oder abzuschwächen. Ein solcher Gesellschafter unterliege grundsätzlich dem Weisungsrecht des Geschäftsführers. Auch wenn aufgrund Gesellschaftsvertrags gegen den Willen dieses Gesellschafters keine seine eigene Tätigkeit betreffende Beschlüsse im Rahmen der Gesellschafterversammlung gefasst werden können, reicht diese „Verhinderungsrechtsmacht“ nach Ansicht des Gerichts nicht aus, um von einer Selbständigkeit des Gesellschafters bei seiner Tätigkeit für die GmbH ausgehen zu können. Dazu wäre eine „Gestaltungsrechtsmacht“ des Gesellschafters erforderlich, kraft derer der Gesellschafter selbst aufgrund eigener rechtlicher Befugnis Entscheidungen mit Blick auf die Unternehmensführung der GmbH treffen und realisieren kann. Diese „Gestaltungsrechtsmacht“ erfordere einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschafterversammlung (so auch LSG Sachsen Bayern vom

²⁵² DStR 02/2021, S. XII

26.06.2018 – L 1 KR 267/13, BeckRS 2018, 14054; LSG Bayern vom 26.06.2015 – L 16 1240/13, BeckRS 2015, 71926).

LSG Schleswig-Holstein, Urteil vom 26.08.2020 - L 5 KR 66/17, Rev. eingelegt, Az. BSG: B12 KR 16/20 R, BeckRS 2020, 36885)

4. Betriebsprüfung: Kein Bestandsschutz aus früherer Prüfung

LSG Baden-Württemberg 25.06.2019 L 11 BA 2804/18²⁵³

Werden Verträge von Gesellschafter-Geschäftsführern bei keiner Betriebsprüfung konkret geprüft, vermittelt eine „beanstandungsfrei“ verlaufene Betriebsprüfung keinen Bestandsschutz gegenüber einer späteren Beitragsforderung, selbst wenn sie auf Stichproben beschränkt war.

Anmerkung:

Die Prüfdienste sind bei Arbeitgeberprüfungen nicht verpflichtet, eine vollständige Prüfung der versicherungsrechtlichen Verhältnisse vorzunehmen. Bloße Ausführungen zur Begründung eines Prüfbescheids, aus denen sich ergibt, dass der Bescheid des Finanzamts über eine durchgeführte Lohnsteueraußenprüfung beitragsrechtlich überprüft worden sei, enthalten keine Feststellungen über einzelne Beschäftigungsverhältnisse. Das Gericht hat die Revision zugelassen, weil die Frage, ob ein Bestandsschutz aus einer früheren „beanstandungsfrei“ verlaufenen Betriebsprüfung auch dann zu verneinen ist, wenn für eine GmbH hauptsächlich nur die drei Gesellschafter-Geschäftsführer (mit einer Kapitalbeteiligung von jeweils 33,33 %) tätig waren und zusätzliche Mitarbeiter nur in geringem Umfang eingesetzt wurden, grundsätzliche Bedeutung hat.

5. Statusfeststellungs- und Betriebsprüfungsverfahren²⁵⁴

Ein Statusfeststellungsverfahren, etwa zur Prüfung der Sozialversicherungspflicht eines Geschäftsführers, und ein Betriebsprüfungsverfahren der Deutschen Rentenversicherung schließen sich nach dem Urteil des BSG vom 04.09.2018 (Az. B 12 KR 11/17 R) wechselseitig aus. Entscheidendes Kriterium ist die zeitliche Vorrangigkeit. Ein Betriebsprüfungsverfahren wird bereits mit der Ankündigung der Prüfung eingeleitet; dabei kommt es nicht darauf an, dass zu diesem Zeitpunkt der konkrete

²⁵³ Nach NWB 32/2019 S. 2337

²⁵⁴ Nach GmbH-Steuerpraxis 7/2019, 211

Gegenstand der Prüfung noch nicht feststeht. Wurde das Statusfeststellungsverfahren zuerst eingeleitet, muss der Betriebsprüfer dessen Ergebnis abwarten, darf also nicht selbst entscheiden. Hat das Betriebsprüfungsverfahren Vorrang und entscheidet der Betriebsprüfer über den Gegenstand des Statusfeststellungsverfahrens, wird dieses darauf eingestellt.

6. Arbeitsunfall: Ist man im Homeoffice geschützt?²⁵⁵

Flexiblere Arbeitsmodelle beinhalten oftmals auch die Möglichkeit, die Arbeitsleistung von zu Hause aus in einem sog. Homeoffice zu erbringen. Diese Konstellation bringt häufig arbeitsrechtliche Fragestellungen mit sich. Dies beschränkt sich allerdings nicht auf das reine Arbeitsrecht. Vielmehr kann es auch ein Thema im Sozialrecht werden, wie die aktuelle Entscheidung des BSG zeigt, bei der es um die Frage ging, ob eine Arbeitnehmerin im Rahmen des Homeoffices unter den Schutz des § 2 Abs. 1 Nr. 1 SGB VII und somit die Beschäftigtenversicherung fällt (BSG vom 27.11.2018 – B 2 U 25/17 R).

Die Klägerin des vorliegenden Verfahrens war bei einer Gesellschaft beschäftigt, die geldwerte Gutscheine und Internetcodes über das Internet vertrieb. Ihre Aufgaben waren die Gewinnung, Betreuung und der Ausbau von Key-Accounts. Die Tätigkeit fand ausschließlich von zu Hause aus statt. Sie hatte 40 Stunden pro Woche zu erbringen und dabei die Kernarbeitszeit von 09:00 Uhr bis 16:00 Uhr von Montag bis Freitag einzuhalten.

Am streitgegenständlichen Tag hatte die Klägerin zunächst Außentermine. Sie kam allerdings in ihr Homeoffice zurück, um dann um 16:30 Uhr mit dem Geschäftsführer der Arbeitgeberin zu telefonieren. Das Büro befand sich im Keller der Klägerin. Auf dem Weg in den Keller rutschte die Klägerin gegen 16:10 Uhr aus und verletzte sich im Wirbelsäulenbereich. Während sie fiel, trug sie ihren Laptop sowie anderes Arbeitsmaterial in einer Tasche mit sich.

Der vorliegende Rechtsstreit dreht sich um die Frage, ob ihr gegen die beklagte Unfallversicherung Ansprüche aufgrund eines Arbeitsunfalls zustehen. Die Argumentation der Versicherung war, dass auf Treppen zwischen privat und geschäftlich genutzten Räumen kein Versicherungsschutz für die zurückgelegten Wege bestünde.

Die Klägerin gewann vor dem SG und verlor sodann vor dem LSG. Erfolg hatte sie nun aber vor dem BSG. Denn dieses bejahte einen Unfall im Sinne des § 8 Abs. 1 S. 1 SGB VII. Es gäbe einen sachlichen Zusammenhang zu ihrer versicherten Tätigkeit als Sales und Key-Account-Managerin. Der Weg in den Keller sei ein mitversicherter Betriebsweg im Sinne der gesetzlichen Regelung gewesen. Daran ändere

²⁵⁵ Nach Kothe-Heggemann, in: GmbHR 02/2019, S. R25f.

auch nichts, dass der Unfall sich innerhalb der Wohnung der Klägerin ereignete. In einem solchen Falle sei es so, dass der Betriebsweg, der in Ausführung der versicherten Tätigkeit zurückgelegt wird, mitversichert sein muss. Entscheidendes Kriterium sei die Handlungstendenz des Versicherten, eine dem Unternehmen dienende Tätigkeit ausüben zu wollen.

Das BSG erkannte im Rahmen seiner Entscheidung auch an, dass es in solchen Fällen natürlich zu Schwierigkeiten der Beweisführung und auch der Überprüfung der klägerseitigen Angaben kommen kann. Allerdings änderte dies nichts daran, dass in dem vorliegenden Fall – nach Ansicht des BSG – ohne Zweifel feststand, dass eine entsprechende Handlungstendenz gegeben war und damit ein Arbeitsunfall vorlag. Die Entscheidung liegt auf der Linie mit der bisherigen Rechtsprechung des BSG. Auch in vorangegangenen Entscheidungen, z.B. im Jahr 2016, hat das BSG die oben dargestellte Abgrenzung vorgenommen. Die Unfälle im Homeoffice werden natürlich aufgrund der dargestellten Beweisschwierigkeiten ein Thema vor den Gerichten bleiben. Gleichwohl versucht das BSG hier einen praktikablen Weg zu finden.

7. Spaziergang in der Mittagspause nicht durch Unfallversicherung gedeckt²⁵⁶

Das **LSG Hessen** hat durch **Urteil vom 14.06.2019 (L 9 U 208/17)** entschieden, dass Arbeitnehmer gesetzlich unfallversichert sind, solange sie eine betriebsdienliche Tätigkeit ausüben. Ein Spaziergang in der Mittagspause stelle dagegen eine eigenwirtschaftliche Verrichtung dar. Verunglücke ein Versicherter hierbei, sei dies daher kein Arbeitsunfall i. S. der gesetzlichen Unfallversicherung.

²⁵⁶ Nach Kruhl, AStW 10/2019, Fachbeitrag · Sozialrecht, 804

Gesetzliche Grundlagen

Arbeitsunfall

§ 8 Abs. 1 Satz 1 u. 2, Abs. 2 SGB VII definiert, was unter einem Arbeitsunfall zu verstehen ist, wie folgt:

- (1) Arbeitsunfälle sind Unfälle von Versicherten infolge einer den Versicherungsschutz nach §§ 2, 3 oder 6 begründenden Tätigkeit (versicherte Tätigkeit). Unfälle sind zeitlich begrenzte, von außen auf den Körper einwirkende Ereignisse, die zu einem Gesundheitsschaden oder zum Tod führen.
- (2) Versicherte Tätigkeiten sind auch
 1. das Zurücklegen des mit der versicherten Tätigkeit zusammenhängenden unmittelbaren Weges nach und von dem Ort der Tätigkeit, (...)

8. Sozialversicherungspflicht des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers²⁵⁷

Es gibt keinen Vertrauensschutz bezogen auf die vormalige „Kopf-und-Seele“-Rechtsprechung einiger Senate des BSG. (red.)

BSG vom 19.09.2019 – B 12 R 25/18 R, GmbHR 2020, 147

(siehe auch hier, Nr. 1 auf Seite 254)

9. Sozialrecht: GmbH - Abhängige Beschäftigung eines Minderheitsgesellschafts-Geschäftsführers²⁵⁸

Ein GmbH-Geschäftsführer, der nicht mehr als 50 % der Anteile am Stammkapital hält, ist grundsätzlich abhängig beschäftigt. Er ist ausnahmsweise nur dann als Selbständiger anzusehen, wenn er exakt 50 % der Anteile am Stammkapital hält oder ihm bei einer geringeren Kapitalbeteiligung (hier: 33,33 %) nach dem Gesellschaftsvertrag eine umfassende („echte“ oder „qualifizierte“), die gesamte Unternehmenstätigkeit erfassende Sperrminorität eingeräumt ist. Dies hat das LSG Baden-Württemberg im

²⁵⁷ GmbH-StB 8/2020, S. 250

²⁵⁸ DStR 28/2020, S.XIV

Anschluss an die BSG-Rechtsprechung entschieden. Maßgebend sei der Einfluss des einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführers auf die Gesellschafterversammlung. Eine im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Übertragung der Befugnisse zur Überwachung der Geschäftsführer an einen Aufsichtsrat um direkte Weisungen der Gesellschaftsversammlung an die Geschäftsführer zu unterbinden, führe nicht zu einer umfassenden Rechtsmacht auf die sich Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer berufen könnten.

LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 25.10.2019 - L 8 BA 1226/18, Rev. eingelegt, Az. BSG: B 12 R 20/19, BeckRS 2019, 42411

10. Sozialversicherungspflicht eines GmbH-Fremdgeschäftsführers als Treugeber für sämtliche Gesellschaftsanteile aufgrund notariell beurkundeter Treuhandvereinbarung²⁵⁹

Ein Fremdgeschäftsführer einer GmbH, der aufgrund einer außerhalb des Gesellschaftsrechts abgeschlossenen notariell beurkundeten Treuhandvereinbarung Treugeber sämtlicher Gesellschaftsanteile ist und über eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht verfügt, hat nicht die eine abhängige Beschäftigung ausschließende Rechtsmacht, ihm nicht genehme Weisungen zu verhindern. (amtl.)

BSG-Urteil vom 10.12.2019 – B 12 KR 9/18 R, GmbHR 16/2020, 894

11. Kein Vertrauensschutz des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH auf beanstandungsfreie bloße Prüfmittelteilung²⁶⁰

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH kann sich gegen die Nachforderung von Sozialversicherungsbeiträgen aufgrund eines Betriebsprüfungsbescheids nicht auf beanstandungsfreie vorangegangene Betriebsprüfungen berufen, wenn diese nicht durch entsprechende Verwaltungsakte abgeschlossen wurden, so das LSG Berlin-Brandenburg unter Berufung auf aktuelle Rechtsprechung des BSG (vom 19.09.2019 -B 12 R 25/18 R, NZS 2020, 183; hierzu *Lau* DStR 2019, 2207).

Eine materielle Bindungswirkung könnte sich nur insoweit ergeben, als Versicherungs- und/oder Beitragspflicht im Rahmen der Prüfung personenbezogen für

²⁵⁹ GmbHR 16/2020, S. 894

²⁶⁰ DStR 37/2020, S. XII

bestimmte Zeiträume durch Verwaltungsakt festgestellt worden sind. So komme etwa einer pauschal gehaltenen sog. Prüfmittelteilung, nach der die durchgeführte Betriebsprüfung „ohne Beanstandungen geblieben ist“ nach dem objektiven Empfängerhorizont kein Regelungsgehalt zu und sei daher kein Verwaltungsakt (§ 31 S. 1 SGB X), der Anknüpfungspunkt für Bestands- und Vertrauensschutz sein könnte.

LSG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 08.04.2020- L 1 KR 438/17, rkr.²⁶¹

12. Sperrminorität des Gesellschafter-Geschäftsführers muss sich auch auf Geschäfte des gewöhnlichen Betriebs beziehen²⁶²

Eine die Annahme von Beschäftigung ausschließende Sperrminorität des Gesellschafter-Geschäftsführers muss sich auf alle Geschäfte der Gesellschaft beziehen, insbesondere auch die Geschäfte des gewöhnlichen Betriebs, so das LSG Baden-Württemberg. Denn die aus § 37 Abs. 1 GmbHG folgende umfassende und grundsätzliche Weisungsunterworfenheit der Geschäftsführer gegenüber den Gesellschaftern erstrecke sich nicht nur auf die im Gesellschaftsvertrag aufgeführten, einen Beschluss der Gesellschafterversammlung erfordernden Geschäfte, sondern auf alle Tätigkeiten. Daran ändere der Umstand nichts, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einen Beschluss der Gesellschafterversammlung über seine eigene Abberufung verhindern kann.

LSG Baden-Württemberg, Urteil vom 30.04.2020 — L 10 BA 1483/19, rkr., DStR 2020, 1691

13. Exkurs: Kurzarbeitergeld auch für UG-Geschäftsführer²⁶³

Im Wege einer einstweiligen Verfügung hat ein Geschäftsführer einer haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft (UG) vor Gericht erstritten, dass er grundsätzlich Anspruch auf Kurzarbeitergeld haben kann.

SG Speyer vom 31.07.2020, S 1 AL 134/20

²⁶¹ BeckRS 2020, 21637

²⁶² Nach DStR 31/2020, S. X

²⁶³ AStW 10/2020, 775

14. Sozialrecht: Maßgeblichkeit der Gesellschafterliste für Statusbeurteilung eines Gesellschafter-Geschäftsführers²⁶⁴

Im Rahmen der Prüfung der Rechtsmacht aufgrund des Umfangs der Kapitalbeteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH ist nach einem Urteil des LSG Rheinland-Pfalz die materielle Rechtslage bei Übertragung eines Teils der Gesellschaftsanteile ohne Bedeutung, wenn nachfolgend keine geänderte Gesellschafterliste beim Handelsregister eingereicht worden ist (weil nach dem damals geltenden Recht keine Pflicht zur Einreichung einer neuen geänderten Gesellschafterliste zum Handelsregister bestand). Die seit dem Inkrafttreten des MoMiG am 01.11.2008 geltende Vermutung bzw. Fiktion der Gesellschafterstellung nach § 16 Abs. 1 S. 1 GmbHG gelte nämlich auch in den Fällen, in denen auf Gesellschafterlisten vor diesem Zeitpunkt abzustellen ist. Der Gesetzeszweck der Transparenz und das Kriterium der Rechtssicherheit sprächen für die Anwendung des strengen Listenmodells in allen Fällen auf die existierenden (auch alten, ggf. falschen) Listen. Im Streitfall wies die Liste vom 02.10.1997 den Beigeladenen lediglich als Minderheitsgesellschafter mit einem Anteil von 49 % aus. Er habe seine Tätigkeit deshalb in Rahmen eines abhängigen Beschäftigungsverhältnisses ausgeübt und der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung sowie nach dem Recht der Arbeitsförderung unterlegen.

LSG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17.02.2021 - L 6 BA 15/20, Rev. eingelegt, Az. BSG: B 12 R4/21 R, BeckRS 2021, 3515

15. Sozialversicherungspflicht eines Geschäftsführers einer Steuerberatungs-GmbH²⁶⁵

Ein geschäftsführender Gesellschafter einer Steuerberatungs-GmbH ist aufgrund seiner Weisungsgebundenheit trotz seiner freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater grundsätzlich abhängig beschäftigt. Eine notarielle Pool-Vereinbarung mit einem weiteren Gesellschafter, wonach er im Regelfall, aber nicht in allen Konstellationen mindestens 50% der Stimmen auf sich vereinen kann, genügt nach dem **Urteil des Bundessozialgerichts vom 07.07.2020 (Az. B 12 R 17/18)** nicht, um nicht genehme Weisungen verhindern zu können.

²⁶⁴ Nach DStR 15/2021, S. XVI

²⁶⁵ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2021, 120

16. Sozialversicherungspflicht eines mitarbeitenden Gesellschafters²⁶⁶

Ein als Betriebsleiter in einer GmbH angestellter, nicht mit Mehrheit beteiligter Gesellschafter ist nach dem **Urteil des Landessozialgerichts (LSG) Schleswig-Holstein vom 26.08.2020 (Az. L 5 KR 66/17)** auch dann sozialversicherungspflichtig, wenn laut Satzung in der Gesellschafterversammlung seine Tätigkeit betreffende Beschlüsse nicht gegen seinen Willen gefasst werden können. Laut LSG wäre von der Selbstständigkeit des Gesellschafters nur dann auszugehen, wenn er aus eigenem Recht Entscheidungen hinsichtlich der Unternehmensführung der GmbH treffen könnte. Gegen das Urteil wurde **Revision** eingelegt (BSG-Az. B 12 KR 16/20 R).

²⁶⁶ Nach GmbH-Steuerpraxis 4/2021, 120