

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 3/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Erstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 2016 steht bevor. In diesem Zusammenhang informieren wir Sie über neuere Entscheidungen des BFH zum Investitionsabzugsbetrag, mit dem eine GmbH künftiges Abschreibungspotenzial nach 2016 vorziehen und damit den Gewinn dieses Jahres mindern kann (Nr. 1 und 2).

Ein weiterer Schwerpunkt dieses Rundschreibens ist die Unterbeteiligung von Kindern an der Kommanditeinlage eines Elternteils, um auf diese Weise den Gewinn der Gesellschaft auf mehrere Familienmitglieder zu verteilen und damit die Steuerbelastung der Familie insgesamt zu verringern (Nr. 3 bis 5).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Investitionsabzugsbetrag (1):** Kein Finanzierungszusammenhang erforderlich
- 2 Investitionsabzugsbetrag (2):** Investition durch Rechtsnachfolger ist ausreichend
- 3 Die Unterbeteiligung von Kindern in der GmbH & Co. KG (1):**
Anlässe und Erscheinungsformen
- 4 Die Unterbeteiligung von Kindern in der GmbH & Co. KG (2):**
Anforderungen aus rechtlicher und steuerlicher Sicht
- 5 Die Unterbeteiligung von Kindern in der GmbH & Co. KG (3):**
Angemessenheit der Gewinnverteilung
- 6 Sanierungserlass der Finanzverwaltung:** Verstoß gegen geltendes Recht
- 7 Die Immobilien-GmbH:** Steuerliche Attraktivität und Eignung als Nachfolgemodell
- 8 Gesellschafterbeschlüsse:** Wann ein Gesellschafter nicht mitbestimmen darf

1 Investitionsabzugsbetrag (1): Kein Finanzierungszusammenhang erforderlich

Ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG ermöglicht die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter. Damit kann eine GmbH ihren Gewinn bereits aufgrund eines voraussichtlichen künftigen Ereignisses mindern, nämlich aufgrund einer geplanten Investition.

Die Finanzverwaltung forderte in der Vergangenheit, dass zwischen der Inanspruchnahme der Steuervergünstigung und der Investition ein Finanzierungszusammenhang bestehen müsse, wenn der Abzugsbetrag anerkannt werden solle. Dies bedeutete, dass die Steuererleichterung durch den Abzugsbetrag (zumindest theoretisch) dazu verwendet werden konnte, die geplante Investition durchzuführen. Anträge auf Anerkennung von Investitionsabzugsbeträgen wurden daher nicht anerkannt, auch nicht wenn die Investition bereits durchgeführt worden war. Diese Auffassung hat der BFH nunmehr in zwei im Wesentlichen inhaltsgleichen **Urteilen vom 6.4.2016** verworfen.

Ein Finanzierungszusammenhang zwischen der Bildung des Abzugsbetrags und der Durchführung der Investition ist nicht mehr erforderlich. Erforderlich ist lediglich, dass im Zeitpunkt der Bildung des Abzugsbetrags die **Investitionsabsicht vorhanden** sein muss und diese auch glaubhaft gemacht werden kann. Wurde die Investition in der Zwischenzeit vorgenommen, so gilt dies als Indiz für die ursprünglich vorhandene Investitionsabsicht.

Beispiel:

Das Finanzamt schätzte den Gewinn der A-GmbH für das Jahr 2007, weil diese innerhalb der vorgeschriebenen Frist keine Steuererklärung abgegeben hatte. Die GmbH legte Einspruch ein und gab im Juni 2009 die Bilanz des Betriebs ab. Sie erklärte einen laufenden Gewinn von 161.000 Euro und machte gleichzeitig Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 160.000 Euro geltend.

Das Finanzamt erkannte die Abzugsbeträge nicht an.

Im Klageverfahren ersetzte die GmbH die Abzugsbeträge durch andere, da sie vier Wirtschaftsgüter bereits angeschafft hatte. Das Finanzgericht wies die Klage ab, da nach seiner Ansicht die Rechtsprechung zum Finanzierungszusammenhang auch für § 7g EStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes gelte.

Der **BFH** gab in einem ähnlich gelagerten Fall dem **Kläger Recht**. Der Steuerpflichtige trägt zwar für den Nachweis der Investitionsabsicht die Darlegungs- und Beweislast. Welche Anforderungen an den Nachweis zu stellen sind, ist jedoch von den Umständen des Einzelfalls abhängig.

Beispiel:

Eine GmbH hatte nach einer Betriebsprüfung im Jahr 2011 nachträglich für das Jahr 2008 einen Abzugsbeitrag für ein in 2010 angeschafftes Fahrzeug geltend gemacht.

Das Finanzamt weigerte sich, den Abzugsbetrag zu berücksichtigen, da der erforderliche Finanzierungszusammenhang fehle.

Auch hier vertrat der BFH die Auffassung, dass der Zeitpunkt, zu dem ein Abzugsbetrag geltend gemacht wird, für sich genommen im Allgemeinen keine Rückschlüsse auf das Vorliegen oder Fehlen der Investitionsabsicht zulässt. Soweit das Bundesministerium der Finanzen weitergehende zwingende Anforderungen an die Investitionsabsicht stellt, folgt der BFH dem nicht mehr.

2 Investitionsabzugsbetrag (2): Investition durch Rechtsnachfolger ist ausreichend

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich zum Beispiel auf ein Kind übertragen, so werden nach § 6 Abs. 3 EStG die stillen Reserven nicht aufgedeckt, sondern das übernehmende Kind hat die Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen. Die Frage tauchte auf, ob der Rechtsvorgänger noch einen Investitionsabzugsbetrag beanspruchen kann, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung feststeht, dass er selbst die Investition nicht mehr durchführen kann. Die Finanzverwaltung hatte diese Frage im BMF-Schreiben vom 20.11.2013 ausgeklammert, weil zu diesem Zeitpunkt ein Revisionsverfahren hierzu anhängig war.

Mit Urteil vom 10.3.2016 hat der BFH diese Frage dann zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden.

Beispiel:

Der Eigentümer E eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs übertrug seinem Sohn den Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. In seiner Einkommensteuererklärung beantragte er einen Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG.

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung, da bei Beantragung festgestanden habe, dass E die Investition wegen der bereits erfolgten Betriebsübergabe nicht mehr selbst durchführen könne.

Der BFH sah dies anders. Nach seinem Urteil steht der Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nichts entgegen, wenn im Zeitpunkt der Geltendmachung feststeht, dass die Investition nicht mehr vom Steuerpflichtigen selbst, sondern aufgrund einer unentgeltlichen Betriebsübertragung vom Rechtsnachfolger vorgenommen werden soll.

Mit der Regelung in § 6 Abs. 3 EStG wurde der **Grundsatz der Individualbesteuerung durchbrochen**. Danach könne ein Abzugsbetrag auch dann beansprucht werden, wenn der Steuerpflichtige bei Fortführung des Betriebs die von ihm benannten Wirtschaftsgüter selbst angeschafft oder hergestellt hätte und er zum maßgeblichen Bilanzstichtag anhand objektiver Kriterien erwarten konnte, dass die Investition nach Übertragung des Betriebs fristgemäß von seinem Rechtsnachfolger zur Nutzung in dem übernommenen Betrieb vorgenommen würde.

3 Die Unterbeteiligung von Kindern in der GmbH & Co. KG (1): Anlässe und Erscheinungsformen

Bei einer Unterbeteiligung beteiligt ein Gesellschafter einer Personen- oder Kapitalgesellschaft einen Dritten an seinem Gesellschaftsanteil mit der Folge, dass der Dritte an dem Gewinn, der auf den Gesellschaftsanteil entfällt, beteiligt wird. Demnach liegt eine Unterbeteiligung vor, wenn aufgrund des zwischen dem Gesellschafter (Hauptbeteiligten) und dem Unterbeteiligten zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks geschlossenen Vertrags der Unterbeteiligte sich mit einer Einlage an dem Gesellschaftsanteil beteiligt und dafür eine Gewinnbeteiligung erhält. Die Unterbeteiligung kann auch schenkweise eingeräumt werden.

Der Unterbeteiligte selbst wird nicht Gesellschafter der Hauptgesellschaft. Das Rechtsverhältnis zwischen Gesellschafter und Unterbeteiligtem ist eine reine **Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen**. Gegenüber Dritten bleibt der Hauptgesellschafter nach wie vor Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten. Sofern der Unterbeteiligte eine Einlage leistet, geht diese in das Vermögen des Hauptgesellschafters über.

Für die Einräumung einer Unterbeteiligung am Kommanditanteil eines Elternteils können verschiedene **Gründe** sprechen:

- Die Unterbeteiligung kann vereinbart werden, ohne dass die Gesellschafter der Hauptgesellschaft (z.B. einer GmbH oder KG) etwas davon bemerken. Anlass für eine derartige **Geheimhaltung** kann z.B. das Interesse des Hauptgesellschafters sein, einen Teil seiner Beteiligung diskret zu versilbern, um einen anderweitigen Finanzierungsbedarf zu befriedigen.
- Die Einräumung einer Unterbeteiligung kann der erste Schritt zur **Einleitung einer Unternehmensnachfolge** sein; auf diese Weise kann ein Kind an das elterliche Unternehmen herangeführt werden.
- Durch eine Unterbeteiligung von Familienmitgliedern, insbesondere von Kindern, kann die Hauptbeteiligung eines Elternteils als Haupteinkunftsquelle der Familie auf mehrere Köpfe aufgeteilt und so die **einkommensteuerliche Progression** der Eltern abgemildert werden.
- Soll die Verlustbeteiligung des Unterbeteiligten vertraglich ausgeschlossen sein – was problemlos vereinbart werden kann –, bietet sich die Unterbeteiligung auch als **risikoarme Kapitalanlage** an.

Zwei Erscheinungsformen der Unterbeteiligung sind zu unterscheiden:

Bei der **typischen Unterbeteiligung** hat der Unterbeteiligte lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf einen anteiligen Gewinn. Bei Beendigung der typischen Unterbeteiligung kann der Unterbeteiligte nur die Rückzahlung seiner Einlage verlangen. Bis dahin hält er eine rein kapitalmäßige Beteiligung, aus der er Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Sein Gewinnanteil unterliegt grundsätzlich

der 25-prozentigen Abgeltungsteuer, die bei Auszahlung des Gewinnanteils einzubehalten und sodann an das Finanzamt abzuführen ist.

Eine **atypische Unterbeteiligung** liegt dann vor, wenn

- der Unterbeteiligte schuldrechtlich so gestellt wird, als sei er Mitinhaber des Hauptgesellschaftsanteils, oder
- der Unterbeteiligte maßgeblichen Einfluss auf das Schicksal der Beteiligung ausüben kann. Dies geschieht in der Regel dadurch, dass der Hauptgesellschafter seine Entscheidungen von der Zustimmung des atypisch Unterbeteiligten abhängig macht.

Bei Beendigung der atypischen Unterbeteiligung erhält der Unterbeteiligte nicht nur seine Einlage zurück, sondern er wird auch an den stillen Reserven und am Firmenwert der Hauptgesellschaft beteiligt. Der atypisch Unterbeteiligte an einem Kommanditanteil erzielt – ebenso wie der Hauptbeteiligte – Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Endet die Unterbeteiligung, indem der Unterbeteiligte gegen eine Abfindung ausscheidet oder veräußert er seine Unterbeteiligung (z.B. an den Hauptbeteiligten), liegt ein Fall des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor: Der Verkauf eines Mitunternehmeranteils ist steuerpflichtig, kann allerdings begünstigt sein nach § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und nach § 34 Abs. 3 EStG (ermäßigter Steuersatz).

4 Die Unterbeteiligung von Kindern in der GmbH & Co. KG (2): Anforderungen aus rechtlicher und steuerlicher Sicht

Der Vertrag über die Einräumung einer Unterbeteiligung an einem KG-Anteil sollte schriftlich abgeschlossen werden, bedarf aber keiner notariellen Beurkundung. Wird die Unterbeteiligung jedoch schenkweise eingeräumt, liegt ein Schenkungsversprechen vor, das von einem Notar beurkundet werden muss (§ 518 Abs. 2 BGB).

Wollen die Eltern ein minderjähriges Kind an ihrer Kommanditeinlage schenkweise unterbeteiligen und wegen der höchstmöglichen Steuerersparnis (dazu Beitrag Nr. 3) die Beteiligung des Kindes am Verlust nicht ausschließen, müssen folgende **zivilrechtlichen Anforderungen** erfüllt sein: (1) notarielle Beurkundung gemäß § 518 Abs. 1 BGB, (2) Bestellung eines Ergänzungspflegers und (3) die familiengerichtliche Genehmigung. Letztere ist nur dann entbehrlich, wenn die Verlustbeteiligung des Kindes ausgeschlossen ist.

Aus steuerlicher Sicht werden Vereinbarungen unter nahen Angehörigen, insbesondere zwischen Eltern und Kindern, nur anerkannt, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgen. Gesellschaftsverträge zwischen nahen Angehörigen können zwar auch dann anerkannt werden, wenn die Beteiligung oder die zum Erwerb der Beteiligung aufzuwendenden Mittel dem in die

Gesellschaft aufgenommenen Angehörigen geschenkt worden sind. Aber auch dann müssen die vorgenannten Bedingungen für die Anerkennung erfüllt sein.

So hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein in einem Urteil vom 17.12.2015 (Az. 5 K 58/12) der atypischen Unterbeteiligung von drei minderjährigen Kindern am Anteil ihrer Mutter die steuerliche Anerkennung versagt, weil die Beteiligungen bis kurz vor Vollendung des 18. Lebensjahres des ältesten Kindes befristet waren; also auf die Zeit, in der die Kinder unterhaltsbedürftig waren und persönliche Aktivitäten als Gesellschafter noch nicht entfalten konnten.

Von der Rechtsprechung sind folgende weitere **Gründe** herausgearbeitet worden, die **gegen die Anerkennung einer Unterbeteiligung** sprechen:

- Verfügungsbeschränkungen und Zustimmungserfordernisse für Entnahmen des Unterbeteiligten, die für eine erhebliche Dauer (z.B. zehn Jahre) vereinbart worden sind (BFH, Urteil vom 6.7.1995, Az. IV R 79/94, BStBl II 1996, S. 269).
- Das Recht des Hauptgesellschafters, jederzeit ohne Zahlung einer angemessenen Abfindung die Rückübertragung der geschenkten Einlage verlangen zu können (BFH, Urteil vom 16.5.1989, Az. VIII R 196/84, BStBl II 1989, S. 877).
- Ein Widerrufsvorbehalt, der an bestimmte Bedingungen geknüpft ist (z.B. die Scheidung des Unterbeteiligten), ist aber unschädlich. Entsprechendes gilt für eine Rückfallklausel, falls der Unterbeteiligte vor dem Hauptgesellschafter sterben sollte (BFH, Urteil vom 27.1.1994, Az. IV R 114/91, BStBl II 1994, S. 635).
- Die Eltern verwenden die Gewinnanteile der Kinder für deren Unterhalt und damit mittelbar für sich (zur Erfüllung ihrer Unterhaltspflichten (BFH, Urteil vom 5.6.1986, Az. IV R 272/84, BStBl II 1986, S. 802)).

Wird die Unterbeteiligung steuerlich nicht anerkannt, werden die Gewinnbeträge zugunsten der Kinder dem Elternteil zugerechnet und sind von ihm zu versteuern.

5 Die Unterbeteiligung von Kindern in der GmbH & Co. KG (3): Angemessenheit der Gewinnverteilung

Neben den rechtlichen und steuerlichen Anforderungen bei der Unterbeteiligung von Kindern muss auch ihr Gewinnanteil angemessen sein. Hierzu hat die Rechtsprechung Obergrenzen gesetzt und danach differenziert, ob eine Verlustbeteiligung ausgeschlossen ist oder nicht.

Die anzuerkennende Rendite beläuft sich **im Falle einer Schenkung auf 12 Prozent**, wenn der Beschenkte nicht am Verlust beteiligt ist. Bei einer Verlustbeteiligung werden bis zu **15 Prozent** als angemessen angesehen. Davon abweichend gilt eine höhere Obergrenze, wenn der unterbeteiligte nahe Angehörige die **Unterbeteiligung mit eigenen Mitteln erworben** hat. In diesem Falle gilt, wenn eine Verlustbeteiligung ausgeschlossen ist, eine

Obergrenze von bis zu 25 Prozent. Im Falle einer Verlustbeteiligung gilt eine Rendite **von bis zu 35 Prozent** als angemessen.

Wenn die Kommanditgesellschaft nachhaltig Gewinn erzielt, sollten die Eltern keine Bedenken haben, das unterbeteiligte Kind auch am Verlust zu beteiligen. In diesem Fall könnte sowohl bei einer Schenkung als auch bei einem Erwerb der Unterbeteiligung aus eigenen Mitteln der jeweils höhere Renditesatz vereinbart werden.

Die maximale **Rendite von 35 Prozent** zugunsten eines Kindes könnte u.a. **wie folgt erreicht** werden: Die Mutter schenkt aus ihrem Vermögen dem Kind den Geldbetrag, der für eine Unterbeteiligung am Kommanditanteil des Vaters vorgesehen ist. Die Schenkung ist mit keiner Auflage verbunden. Das Geld wird zunächst auf einem Festgeldkonto angelegt. Sechs Monate später erwirbt das Kind nach Zustimmung des Familiengerichts und vertreten durch den amtlich bestellten Ergänzungspfleger aus diesem Vermögen eine Unterbeteiligung am Kommanditanteil des Vaters.

Es handelt sich um einen Erwerb aus eigenen Mitteln, der eine Gewinnbeteiligung von 35 Prozent rechtfertigt, wenn auch eine Beteiligung an den Verlusten vorgesehen ist.

Zu beachten ist, dass die genannten Prozentsätze sich auf den tatsächlichen Wert der Einlage, nicht auf den Gewinn beziehen. Dabei sind die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung der Unterbeteiligung maßgebend. Der tatsächliche Wert einer typischen Unterbeteiligung ist regelmäßig gleich ihrem Nennwert.

6 Sanierungserlass der Finanzverwaltung: Verstoß gegen geltendes Recht

Ein Sanierungsgewinn entsteht, wenn einer GmbH Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise von den Gläubigern erlassen werden. Der Gewinn führt zu einer Betriebsvermögensmehrung und ist grundsätzlich steuerpflichtig.

Bis zum Veranlagungszeitraum 1997 waren Sanierungsgewinne unter bestimmten Voraussetzungen nach § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei. Seit Aufhebung dieser Vorschrift durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 ist die Befreiungsvorschrift weggefallen und ein Sanierungsgewinn grundsätzlich steuerpflichtig. Die Finanzverwaltung hat jedoch durch den **Sanierungserlass** (BMF-Schreiben vom 27.3.2003, **ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009**, BStBl I 2010, S. 18) einen Steuererlass durch eine allgemeine Billigkeitsregelung ausgesprochen. Liegt seitdem ein Sanierungsplan vor, so wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für einen Verzicht auf die Besteuerung erfüllt sind. Eine Prüfung im Einzelfall, ob persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, findet nicht mehr statt.

Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 28.11.2016 (Az. GrS 1/15) entschieden, dass die Steuer-

begünstigung von Sanierungsgewinnen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Für alle insolvenzgefährdeten GmbHs ist diese Entscheidung von grundlegender Bedeutung. Der Finanzverwaltung ist es damit verwehrt, Sanierungsgewinne aufgrund eigener Entscheidung von der Besteuerung freizustellen. Mit der Schaffung einer typisierenden Regelung für einen Steuererlass außerhalb der nach der Abgabenordnung (§§ 163 und 227 AO) möglichen Billigkeitsmaßnahmen nimmt das BMF eine Gesetzeskorrektur vor und verletzt damit das Legalitätsprinzip.

Aus der Entscheidung folgt jedoch nicht, dass Billigkeitsmaßnahmen aufgrund einer bundesweit geltenden Verwaltungsanweisung generell unzulässig sind. Voraussetzung ist lediglich, dass in jedem betroffenen Einzelfall tatsächlich ein Billigkeitsgrund für die Ausnahme von der Besteuerung vorliegt. Unberührt davon bleiben Billigkeitsmaßnahmen, die auf **besonderen Gründen des Einzelfalls** oder auf **persönlichen Billigkeitsgründen** beruhen.

Es bleibt die Frage, ob jetzt die Finanzverwaltung in den offenen Fällen den Steuererlass zurücknehmen wird. Denkbar ist auch, dass eine neue gesetzliche Regelung eingeführt wird.

7 Die Immobilien-GmbH: Steuerliche Attraktivität und Eignung als Nachfolgemodell

Vermieter von Grundbesitz können in erheblichem Umfang Steuern sparen, wenn die Vermietung nicht über sie als natürliche Person, die im schlimmsten Fall einer Besteuerung mit dem persönlichen (Spitzen-)Steuersatz unterliegt, sondern über eine Immobilien-GmbH erfolgt.

Denn insbesondere im Falle einer dauerhaften Thesaurierung von Gewinnen bietet die Rechtsform der GmbH deutliche Vorteile bei der laufenden Besteuerung, da auf der Ebene der GmbH **lediglich eine Besteuerung mit 15 Prozent Körperschaftsteuer** zzgl. Solidaritätszuschlag erfolgt. Die Entstehung von **Gewerbsteuer**, die die Gesamtbelastung auf ca. 30 Prozent erhöhen würde, kann vermieden werden, soweit die GmbH ausschließlich Grundbesitz verwaltet, mit dem Ergebnis, dass bei der GmbH die Erträge aus der Vermietung der sogenannten erweiterten Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) unterliegen.

Hierbei ist darauf zu achten, dass sich die Tätigkeit der GmbH auf die reine Immobilienverwaltung beschränkt und nicht etwaige gewerbliche Aktivitäten (Hausmeisterdienste, Betrieb einer Photovoltaikanlage) ausübt.

Erst im Falle einer **Ausschüttung von Gewinnen** von der GmbH an die Gesellschafter würden diese Ausschüttungen bei den Gesellschaftern mit 25 Prozent Abgeltungssteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) belastet.

Die **ertragsteuerlichen Vorteile der GmbH** (im Falle dauerhafter Thesaurierung) im Vergleich zur Besteuerung einer natürlichen Person macht bei Unterstellung eines Einkommensteuersatzes von 42 Prozent und eines Jahresüberschusses von 100.000 Euro das nachfolgende Berechnungsbeispiel deutlich.

Beispiel:

Der natürlichen Person bleibt von den Vermietungseinkünften in Höhe von 100.000 Euro nach Abzug der Einkommensteuer (42.000 Euro), der Kirchensteuer (3.780 Euro) und des Solidaritätszuschlags (2.310 Euro) ein Betrag von 51.910 Euro. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt 48,09 Prozent.

Werden die Vermietungseinkünfte von einer GmbH in voller Höhe thesauriert, verbleibt der Gesellschaft nach Abzug von 15 Prozent Körperschaftsteuer (15.000 Euro) und 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag (825 Euro) ein Betrag von 84.175 Euro. Die Gesamtsteuerbelastung beläuft sich auf 15,83 Prozent.

Im vorstehenden Beispiel könnte bereits im ersten Jahr im Falle einer Thesaurierung des Gewinns in der GmbH eine Steuerersparnis und **Verringerung der Liquiditätsbelastung in Höhe von 32.265 Euro** (84.175 Euro abzgl. 51.910 Euro) erzielt werden. Dieser erhebliche Liquiditätsvorteil kann zur Tilgung von noch valutierenden Darlehen, aber auch zum weiteren Vermögensaufbau innerhalb der GmbH genutzt werden.

Die vorbeschriebene Gestaltung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn **Grundbesitz neu angeschafft** werden soll und ohnehin aufgrund des Grundstückserwerbs Grunderwerbsteuer entstehen würde. In diesem Fall bietet es sich an, dass bereits im Vorfeld eine als Familienpool ausgestaltete GmbH errichtet wird, die den Grundbesitz selbst ggf. nach entsprechender Ausstattung mit Eigenkapital oder auch auf Grundlage einer Finanzierung erwirbt.

Soweit sich der Grundbesitz dagegen bereits im Eigentum des Gesellschafters befindet, müsste dieser in die Immobilien-GmbH eingebracht werden, was grundsätzlich dann mit der **Entstehung von Grunderwerbsteuer** verbunden wäre. Aber auch hier kann sich die Inkaufnahme der Grunderwerbsteuer dauerhaft angesichts der erheblichen ertragsteuerlichen Vorteile aufgrund des niedrigeren Steuersatzes rentieren, was dann aber im Einzelfall näher zu berechnen wäre.

Soll Immobilienvermögen langfristig auch für weitere Generationen erhalten bleiben und ggf. vergrößert werden, ist die Gründung einer Immobilien-GmbH erwägenswert. Sie erleichtert die Vererbung an mehrere Nachfolger erheblich, da Gegenstand der Übertragung nicht unterschiedlich wertvolle Grundstücke sind, sondern lediglich die Gesellschaftsanteile. Werden diese schon zu Lebzeiten der Eltern übertragen, können sie sich durch die Einräumung von Sonderrechten in der Satzung einen maßgebenden Einfluss auf die Geschäftsführung der GmbH sichern.

8 Gesellschafterbeschlüsse: Wann ein Gesellschafter nicht mitbestimmen darf

In einer GmbH ist die Gesellschafterversammlung das oberste Willensbildungsorgan. Entscheidungen werden in Form von Gesellschafterbeschlüssen getroffen, die entweder positiv oder negativ ausfallen können. Grundsätzlich haben alle Gesellschafter das Recht, an derartigen Beschlüssen mitzuwirken. Es gibt allerdings auch **Stimmverbote**.

Beispiel:

Auf der Tagesordnung der ordentlichen Gesellschafterversammlung der X-GmbH stehen die beiden folgenden Punkte:

1. Kauf eines Betriebsgrundstücks von Gesellschafter B für 1,5 Mio. Euro,
2. Entlastung des Gesellschafter-Geschäftsführers C.

Dürfen B bzw. C jeweils mitstimmen?

Nicht in allen Fällen steht einem Gesellschafter das Stimmrecht gemäß Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zu. Es gibt Fälle des sogenannten Stimmrechtsausschlusses bzw. Stimmverbots. Solche Fälle sind – allerdings nicht abschließend – in § 47 Abs. 4 GmbHG geregelt.

Auch wenn ein Stimmrechtsausschluss eingreift, ist der Gesellschafter grundsätzlich zur Teilnahme an der Gesellschafterversammlung und auch der Aussprache über den Tagesordnungspunkt berechtigt, aber eben nicht zur Stimmabgabe.

Im Vordergrund der Regelung stehen zwei auszuschließende Konfliktsituationen: Zum einen soll ein Gesellschafter bei einer Abstimmung nicht Richter in eigener Sache sein. Zum anderen soll es, vergleichbar wie bei § 181 BGB, nicht zu Insigngeschäften kommen, wo ein Gesellschafter auf beiden Seiten des Geschäftsabschlusses steht. Im Prinzip soll daher ein Widerspruch des Gesellschafts- und des Eigeninteresses dadurch gelöst werden, dass der betreffende Gesellschafter von der Entscheidung ausgeschlossen ist.

Ein Gesellschafter darf nicht selbst abstimmen, wenn es um die **Vornahme eines Rechtsgeschäfts mit ihm selbst** oder die Einleitung oder Erledigung eines Rechtsstreits der GmbH ihm gegenüber geht. Rechtsgeschäft ist insoweit jeder Vertragsabschluss, aber auch jede Erfüllungshandlung, auch die Abgabe einseitiger Willenserklärungen wie Anfechtung und Kündigung.

Gesellschafter B darf daher im vorstehenden Beispiel nicht über den Kauf eines Betriebsgrundstücks durch die GmbH von ihm selbst abstimmen.

Könnte ein Gesellschafter über seine eigene **Entlastung als Geschäftsführer** abstimmen, dann würde er insoweit als Richter in eigener Sache tätig. Gemäß § 47 Abs. 4 GmbHG hat er daher bei einer solchen Abstimmung kein Stimmrecht. Das Gleiche gilt für eine etwaige Entlastung als Aufsichtsratsmitglied, Liquidator oder als Testamentvollstrecker, der jeweils eine organschaftliche Tätigkeit wahrnimmt. Der betreffende Gesellschafter darf dann we-

der für sich selbst noch als Vertreter eines Dritten abstimmen.

Im vorstehenden Beispiel darf C daher nicht an der Beschlussfassung über Tagesordnungspunkt 2 (seine eigene Entlastung als Geschäftsführer) teilnehmen.

Von § 47 Abs. 4 GmbHG werden dagegen sogenannte **Sozialakte** nicht erfasst. Es handelt sich insoweit um Organisations- und Verwaltungsentscheidungen innerhalb der GmbH. Ein Gesellschafter darf daher mitstimmen, wenn es um seine **Bestellung oder Abberufung als Geschäftsführer** geht. Auch bei der Wahl oder Abwahl eines Versammlungsleiters darf jeder Gesellschafter mitstimmen.

9 Verdeckte Gewinnausschüttung: Privat veranlasste Reisen des Gesellschafter-Geschäftsführers auf Kosten der GmbH

Immer wieder versuchen Gesellschafter, Ausgaben der privaten Lebensführung in den GmbH-Bereich zu verlagern, um sie dort als Betriebsausgaben absetzen zu können. Diese Versuchung besteht insbesondere dann, wenn der betriebliche und der private Bereich nahe beieinander liegen, wie in dem Fall, den das Finanzgericht München zu entscheiden hatte.

Im Urteilsfall bot eine GmbH die Personenbeförderung sowie Dienstleistungen für Luftfahrtunternehmen an. Der Gesellschafter-Geschäftsführer und seine bei der GmbH angestellte Ehefrau unternahmen in den Jahren 2004 bis 2006 teils mehrfach Reisen nach Alicante, Neapel, Paris, Malaga und Teneriffa, deren Kosten die GmbH bestritt.

Mangels betrieblicher Veranlassung versagte das Finanzamt im Anschluss an eine Betriebsprüfung den Betriebsausgabenabzug aller Reisekosten. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Berühren Reisen in nicht nur untergeordnetem Umfang die **privaten Interessen des Gesellschafter-Geschäftsführers**, sind die Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) außerhalb der Bilanz wieder dem steuerpflichtigen Gewinn der GmbH hinzuzurechnen.

Ob eine Reise betrieblich veranlasst ist, ist anhand des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen. Hierbei sind die Reiseroute, die touristische Attraktivität der aufgesuchten Orte, die fachliche Organisation der Reise und die Ausfüllung der Reisezeit mit fachbezogenen Veranstaltungen zu berücksichtigen. Da die GmbH im Urteilsfall eine betriebliche Veranlassung der Reisen nicht einmal ansatzweise substantiiert darlegen konnte, ist davon auszugehen, dass diese in erheblichem Umfang durch private Interessen des Gesellschafter-Geschäftsführers mit veranlasst waren, sodass die geltend gemachten **Reisekosten als vGA** zu behandeln waren.

Ergibt sich aus den Aufzeichnungen, dass eine Reise teils betrieblich, teils privat veranlasst ist, können die Kosten nach den Grundsätzen des Großen Senats des BFH aufgeteilt werden. Eine vGA lässt sich vermeiden, indem der private Anteil nicht als Betriebsausgabe, sondern zulasten des Gesellschafterverrechnungskontos gebucht wird.