

# **Skript Unternehmenssteuerrecht**

Bleschick / Oellerich

2021

ISBN 978-3-86752-784-2

Alpmann Schmidt

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

## 1. Abschnitt: Grundriss des Unternehmenssteuerrechts

### A. Gegenstand und Begriff des Unternehmenssteuerrechts (Überblick)

Das Unternehmenssteuerrecht ist nicht einheitlich kodifiziert. Gegenstand des Unternehmenssteuerrechts sind alle Steuern, die in Zusammenhang mit dem Betrieb eines Unternehmens anfallen können.<sup>1</sup> Unternehmen können in unterschiedlicher Rechtsform betrieben werden. Das Unternehmenssteuerrecht beschränkt sich nicht auf das EStG, das KStG, das GewStG und das UStG, sondern berührt auch andere Steuergesetze, wie z.B. das GrEStG, das ErbStG und das KfzStG. Allgemein sind Unternehmen organisierte Einheiten, die wirtschaftliche Zwecke verfolgen. Steuerrechtliches Kennzeichen eines Unternehmens ist die selbstständige Tätigkeit, die Leistungen erbringt und auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist. Das Unternehmen ist ein Substrat der Wirtschaft (der Betriebs- und auch der Volkswirtschaft), aber auch des Rechts und nimmt in vielfältiger Weise an rechtlichen Prozessen teil. Die unternehmerische Tätigkeit ist prinzipiell an keine bestimmte Rechtsform gebunden; die Wahl einer bestimmten Rechtsform beruht auf einer Vielzahl von Entscheidungsparametern.<sup>2</sup> Das geltende Recht stellt zahlreiche Typen und Mischformen bereit, vom Einzelunternehmen bis zum international tätigen Konzern. Am 30.06.2021 ist das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts verkündet worden; danach ist nunmehr nach § 1 a KStG eine Option zu einer intransparenten Besteuerung von Personengesellschaften (also eine Option zur Körperschaftsbesteuerung) möglich.<sup>3</sup>

1

Die allgemeine Betriebswirtschaftslehre beschreibt, untersucht und erklärt die betrieblichen Erscheinungen und Abläufe auf realwissenschaftlicher Basis unter dem Gesichtspunkt der Ökonomie und Effizienz; die betriebswirtschaftliche Steuerlehre untersucht, ob und in welcher Weise sich Steuern auf das betriebliche Geschehen auswirken und wie diese Auswirkungen gelenkt und gesteuert werden können.

Gegenstand des Unternehmenssteuerrechts ist neben der laufenden Besteuerung auch die Besteuerung bei Aufnahme, Übertragung und Beendigung eines Unternehmens, die Besteuerung von Unternehmensverbindungen und von Umwandlungen.

Die Steuergesetze bezeichnen das Unternehmen i.S.d. Unternehmenssteuerrechts als Unternehmen (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG), als Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 EStG), als Einzelunternehmen, als Mitunternehmerschaft oder als Körperschaft. Merkmal unternehmerischer Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinn ist die selbstständige Erbringung von Leistungen. Ob und in welchem Umfang die Unternehmen als Steuersubjekte in Anspruch genommen werden, ist differenziert geregelt. Bei der Umsatzsteuer ist der Unternehmer Steuersubjekt und im Regelfall auch der Steuerschuldner; Steuerträger ist jedoch der Verbraucher, weil die Umsatzsteuer bei der Berechnung des Preises auf ihn abgewälzt wird und der Unternehmer über den Vorsteuerabzug von der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer entlastet wird. Die Mitunternehmerschaft als solche ist nicht einkommensteuerpflichtig; für Kapitalgesellschaften galt bis 2001 das Anrechnungsverfahren und gilt ab 2002 das Halb-/Teileinkünfteverfahren.

Die einzelnen Typen werden nach unterschiedlichen Regeln besteuert, die der jeweiligen Rechtsform angepasst sind; die Rechtsform beeinflusst die Besteuerung.<sup>4</sup> Steuerliche Rechtsformvergleiche sind Gegenstand der betriebswirtschaftlichen, aber auch der rechtswissenschaftlichen, insbesondere auch der verfassungsrechtlichen

1 B/D/T § 6.

2 Dazu vgl. Meyer GmbHHR 2002, 177, 242.

3 BGBl. I 2021, 2050.

4 Hennrichs/Hey in T/L Kap. 13 – mit Darstellung der Besteuerungsunterschiede.

Betrachtung. Die Höhe der Steuerbelastung hängt auch davon ab, in welcher Rechtsform das Unternehmen betrieben wird;<sup>5</sup> insofern besteht keine (vollständige) Rechtsformneutralität der Besteuerung.<sup>6</sup> Allerdings muss auch die Unternehmensbesteuerung den grundgesetzlichen Vorgaben entsprechen, sodass auch der Unternehmenssteuergezgeber nicht frei schalten und walten kann.

Unternehmenssteuern können an den Ertrag, den Erwerb (zum Zwecke des Verbrauchs) und an den Besitz anknüpfen; diese Indikatoren sind Ausdruck unternehmerischer Leistungsfähigkeit.<sup>7</sup> Der Ertrag zeigt sich im Gewinn (Verlust). Beim Einzelunternehmen ist der Gewinn Teil der Einkünfte und des Einkommens. Bei der Personengesellschaft, die schlichtes Gewinnermittlungssubjekt, aber auch selbstständiges Steuersubjekt sein kann,<sup>8</sup> ist der erzielte Gewinn auf die Gesellschafter zu verteilen und bei diesen als Einkunft und Einkommen zu erfassen. Körperschaften sind der Form nach selbständige Steuersubjekte, deren Gewinn als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen (§§ 7 Abs. 4, 8 Abs. 2 KStG) und mit 15 % zu besteuern ist (§ 23 Abs. 1 KStG). Diese subjektsteuerlichen Differenzierungen gelten nicht im Bereich der Gewerbesteuer und auch nicht im Bereich der Verbrauch- und Verkehrssteuern und Besitzsteuern (z.B. Grundsteuer); hier sind die Unternehmen selbst unmittelbar Steuersubjekte.

Das Unternehmenssteuerrecht knüpft an die Strukturen des zivilrechtlichen Unternehmensrechts und Gesellschaftsrechts an; in vielerlei Hinsicht sind daher das Bürgerliche Recht, das Handelsrecht und das Gesellschaftsrecht Basis des Unternehmenssteuerrechts.

Der Einzelunternehmer betreibt sein Unternehmen allein, die Mitunternehmerschaft umfasst den Zusammenschluss mehrerer Personen, der als Mischform differenziert behandelt wird, und die Körperschaft ist ein juristisch verselbständigte Sondervermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit.

Angesichts der komplexen Strukturen der Wirtschaft und der zunehmenden Internationalisierung hat sich auch das Unternehmenssteuerrecht fortentwickelt. Die Grundtypen werden in vielfältiger Weise variiert und kombiniert (z.B. bei der GmbH & Co. KG); die Unternehmensform kann durch Umwandlung geändert werden. Das Steuerrecht muss nicht nur die nationale Besteuerung sichern und dazu die notwendigen Vorkehrungen treffen (Sicherung der Besteuerung, Verhinderung einer Doppelbesteuerung; Außensteuerrecht). Auswirkungen auf das Unternehmenssteuerrecht hat auch die EU-Gesetzgebung, zum einen im Hinblick auf die Grundfreiheiten und die Harmonisierung des Binnenmarktes, zum anderen auch durch die jüngste EU-Misbrauchsgesetzgebung (BEPS; ATAD I und II – Anti Tax Avoidance Directive; DAC I–VII – Directive on Administrativ Cooperation/Amtshilfe), die den Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten dient, weniger dem Binnenmarktziel. Deutschland hat einzelne Maßnahmen umgesetzt.<sup>9</sup>

## B. Grundzüge des Einkommensteuerrechts

- 2 Das EStG besteuert das erzielte Einkommen natürlicher Personen. Zu dem Einkommen gehören auch Einkünfte als Einzel- und Mitunternehmer sowie als Bezieher von Kapitaleinkünften (wie etwa Gewinnausschüttungen).

5 Teufel, Steuerliche Rechtsformoptimierung, 2002.

6 Hennrichs StuW 2002, 201.

7 Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 169 ff.

8 Im Einkommensteuerrecht z.B. nur Gewinnermittlungssubjekt, im Grunderwerbsteuerrecht aber besonderer Rechtsträger.

9 Z.B. ATAD-Umsetzungsgesetz v. 30.06.2021, BGBl. I 2021, 2035.

der „Ebene der Gesellschaft“.<sup>78</sup> Dementsprechend ist eine Gewinnerzielungsabsicht allein auf der Ebene des Gesellschafters unerheblich.<sup>79</sup>

Im **Regelfall** bedarf es insoweit allerdings **keiner getrennten Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht**.<sup>80</sup> Insbesondere können den einzelnen Gesellschaftern dann keine steuerrechtlich relevanten Einkünfte zugerechnet werden, wenn (bereits) auf der Ebene der Gesellschaft keine Einkünfteerzielungsabsicht besteht.<sup>81</sup> Ist hingegen auf der Ebene der Gesellschaft die Gewinnerzielungsabsicht gegeben, kann gleichwohl die Überschusserzielungsabsicht eines Gesellschafters dann zweifelhaft erscheinen, wenn er sich z.B. nur kurzfristig zur Verlustmitnahme an einer Gesellschaft beteiligt hat.<sup>82</sup>

23

### Fall 1: Vielheitsbetrachtung siegt bis heute über Einheitsbetrachtung

A und B gründeten die AB-GbR. Diese erwarb 2011 ein Mehrfamilienhaus mit elf Wohnungen in X und vermietete diese sodann. 2015 wurden die Mietwohnungen in Eigentumswohnungen umgewandelt und in der Folgezeit plamäßig veräußert, und zwar 2015 und 2016 jeweils eine Wohnung, 2017 vier Wohnungen, 2019 eine Wohnung und 2021 die restlichen Wohnungen.

Bereits 2013 erwarb A ein Grundstück in Y. Er teilte das Grundstück in drei Parzellen auf, die er in den Jahren 2013, 2014 und 2016 veräußerte.

Streitig ist, ob die Gewinne aus den Veräußerungen der Grundstücke X und Y der Gewerbesteuer unterliegen.

24

- I. Nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter **Gewerbebetrieb** ist ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG).
- II. Fraglich ist damit, ob die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG gegeben sind.

Danach ist Gewerbebetrieb eine selbstständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus darf **keine private Vermögensverwaltung** vorliegen.<sup>83</sup> Bei der Auslegung der Vorschrift ist das **„Bild des Gewerbetreibenden“** heranzuziehen, d.h. in Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die in Frage stehende Tätigkeit – soll sie in den gewerblichen Bereich fallen – dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen typischen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.<sup>84</sup>

- III. Bei Grundstücksaktivitäten eines Steuerpflichtigen wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung hin zu einer gewerblichen Tätigkeit überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Um- schichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i.S.e. Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten – z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung – entscheidend in den Vordergrund tritt.<sup>85</sup>

78 BFH v. 14.04.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752.

79 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

80 BFH v. 08.12.1998 – IX R 49/95, BStBl. II 1999, 468.

81 BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

82 BFH v. 21.11.02.000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789.

83 BFH v. 28.04.2005 – IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606.

84 Beschl. d. Großen Senats des BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

85 BFH v. 15.01.2020 – X R 18/18 und 19/18, BStBl. II 2020, 538.

- Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels gilt nach ständiger BFH-Rspr. die sog. **Drei-Objekt-Grenze**.

Sie besagt, dass ein gewerblicher Grundstückshandel **im Regelfall** vorliegt, sofern innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Bebauung und Verkauf – in der Regel **fünf Jahre** – mehr als drei Objekte veräußert werden. In diesem Fall lassen die äußeren Umstände den Schluss darauf zu, dass es dem Steuerpflichtigen bereits bei Anschaffung oder Bebauung des Grundstücks auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt.<sup>86</sup> Allerdings haben sowohl die Zahl der Objekte als auch der zeitliche Abstand zwischen Anschaffung, etwaiger Bebauung und Verkauf nur indizielle Bedeutung. Veräußert der Steuerpflichtige weniger als vier Objekte, können **besondere Umstände** auf eine dennoch vorliegende gewerbliche Betätigung schließen lassen.<sup>87</sup> Werden zwar in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung oder Errichtung nur einzelne Objekte veräußert, schließen sich in einem weiteren überschaubaren zeitlichen Rahmen jedoch planmäßig weitere Veräußerungen an, kann ebenso ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen.<sup>88</sup>

- Nach diesen Grundsätzen waren die **Grundstücksverkäufe der AB-GbR** gewerblich, weil sie nach dem Ankauf des Grundstücks im Jahre 2011 und vierjähriger Vermietung 2015 das Grundstück aufgeteilt und bis 2021 in acht Teilen verkauft hat. Zwar hat sie damit in den ersten fünf Jahren ab Ankauf des Grundstücks in 2011 nur zwei Wohnungen veräußert. Indes stand hier die **Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung** im Vordergrund, weil sich in einem weiteren überschaubaren zeitlichen Rahmen nach Ablauf der Fünf-Jahres-Frist in 2016 jedoch planmäßig weitere Veräußerungen anschlossen. Denn schon durch eine der vier Veräußerungen in 2017 war die Drei-Objekt-Grenze überschritten.

IV. Der Verkauf der drei Objekte durch A außerhalb der Gesellschaft erfüllt für sich mangels Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze nicht die Voraussetzungen für ein gewerbliches Handeln. Allerdings könnten A die weiteren Grundstücksveräußerungen zugerechnet werden mit der Folge, dass auch diese Grundstücksverkäufe vom Gewerbebetrieb des A umfasst wären. Das wäre nur dann der Fall, wenn der **GbR keine Abschirmwirkung** zukommt. Dies wiederum hängt von der Einordnung der Personengesellschaft ab. Die Grundstücksverkäufe des A wären für die Prüfung eines weiteren gewerblichen Grundstückshandels in seiner Person nicht einzubeziehen, wenn die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit (hier: Grundstücksveräußerungen) von der Personengesellschaft zu trennen wären. Dies ist bis heute umstritten und war auch in der Rspr. im Laufe der Jahre unterschiedlich zu beurteilen.

- Die Grundstücksveräußerungen der AB-GbR sind dem A ohne Weiteres nach der früher in der Rspr. des RFH und des BFH vertretenen (**reinen**) **Bilanzbündeltheorie** zuzurechnen. Diese leitete die steuerrechtliche Behandlung aus der seit Inkrafttreten des BGB gängigen Überlegung her, nach der die Personengesellschaft keine Einheit war, sondern das Gesellschaftsvermögen jedem einzelnen Gesellschafter zugeordnet wurde.

*„Das Einkommensteuergesetz sieht die OHG nicht als selbstständiges Steuersubjekt an, sondern behandelt die Teilhaberschaft daran als selbstständigen Gewerbe-*

<sup>86</sup> BFH v. 05.12.2002 – IV R 57/01, BStBl. II 2003, 291.

<sup>87</sup> Vgl. dazu die zusammenfassende Erörterung des BFH im Urt. v. 15.01.2020 – X R/18/18 und 19/18, BStBl. II 2020, 538.

<sup>88</sup> BFH v. 02.09.1992 – XI R 21/91, BStBl. II 1993, 668, m.w.N.

*betrieb jedes einzelnen Mitunternehmers. Die einheitliche Bilanz des Unternehmens ist steuerlich nur eine Zusammenführung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufgestellten Bilanzen.“<sup>89</sup>*

Dieser Auffassung entspricht die Vorstellung, dass jeder Gesellschafter gewissermaßen selbst einen Betrieb führe.<sup>90</sup> Sie rückt damit die **Vielheit der Gesellschafter** in den Vordergrund.<sup>91</sup> Folglich war nach der (reinen) Bilanzbündeltheorie die Bilanz einer Personengesellschaft ein bloßes **Bündel der Einzelbilanzen** der einzelnen Gesellschafter und der Gewinn der Personengesellschaft die Summe der Gewinne der Gesellschafter. Die Bilanzbündeltheorie war mithin umfassender Ausdruck des Transparenzprinzips und beruhte auf dem Prinzip der **Vielheit der Gesellschafter**.<sup>92</sup> Sie bezweckte, den Gesellschafter dem Einzelunternehmer gleichzustellen.<sup>93</sup>

**Folge der Bilanzbündeltheorie** war insbesondere, dass Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft steuerrechtlich nicht anzuerkennen waren.<sup>94</sup> Mithin waren entgeltliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als Einlagen bzw. Entnahmen zu qualifizieren und Zahlungen der Personengesellschaft an den Gesellschafter waren als Gewinn zu qualifizieren.<sup>95</sup>

Bei konsequenter Anwendung der Bilanzbündeltheorie sind die Grundstücksveräußerungen einer Personengesellschaft unter ihrer gedanklichen Ausblendung dem Gesellschafter als eigene zuzurechnen mit der Folge, dass A dann mehr als drei Objekte veräußert hätte.

2. Von der Bilanzbündeltheorie hat sich der BFH langsam entfernt. Er stellte zunehmend auf die Fähigkeit der Personalgesellschaft Fähigkeit ab, gemäß §§ 124, 161 Abs. 2 HGB nach außen als Einheit aufzutreten, weshalb er Veräußerungsgeschäfte zwischen der Personengesellschaft und dem Gesellschafter sowie Einbringungsvorgänge anerkannte<sup>96</sup> und die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der einzelnen Gesellschafter (in Gestalt gedachter oder wirklicher Einzelbilanzen) ablehnte.<sup>97</sup>

Sodann ging der BFH von der Einheit der Gesellschafter in ihrer **gesamthändlerischen Verbundenheit** bei der Ermittlung der Einkünfte aus und sah die Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung an (**Einheitstheorie**).<sup>98</sup>

Wendet man diese Sichtweise auf den Streitfall an, kommt der steuerrechtlichen „Einheit der Personengesellschaft“ folgerichtig Abschirmwirkung zu, sodass die wegen geringer Objektkanz nicht gewerbliche Tätigkeit nicht um die Grundstücksveräußerungen der AB-GbR zu erweitern wäre.

3. Allerdings beansprucht auch die Einheitstheorie in der aktuellen Rspr. des BFH **keine absolute Geltung**.<sup>99</sup> Nach der Rspr. des BFH muss der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesell-

89 RFH v. 14.07.1937 – VI A 422/37, RStBl. 1937, 937.

90 BFH v. 15.11.1957 – VI 43/56 U, BFHE 66, 171.

91 Krüger, FR 2016, 1031, 1037.

92 BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 764.

93 RFH v. 14.07.1937, RStBl. 1937, 937; BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177.

94 RFH v. 07.05.1941, RStBl. 1941, 554.

95 BFH v. 15.11.1957 – VI 43/56 U, BStBl. III 1958, 68.

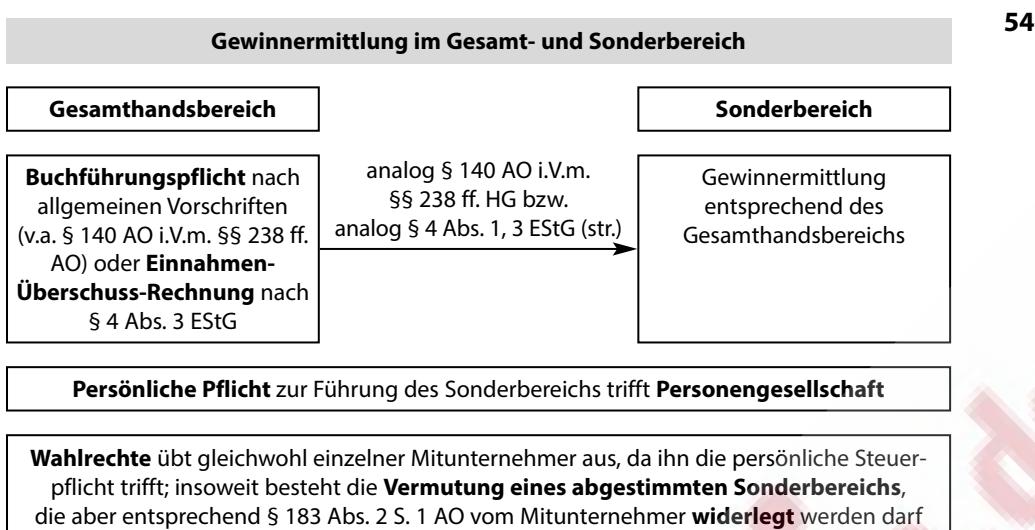
96 BFH v. 28.01.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744; v. 15.07.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748.

97 BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1980, 164.

98 Seit BFH v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 764.

99 Krüger, FR 2016, 1031, 1037.

### c) Übersicht über Gewinnermittlung im Gesamt- und Sonderbereich



### 4. Aktives Sonderbetriebsvermögen

**Aktives Sonderbetriebsvermögen** (I und II) kann sein

55

- **notwendiges Sonderbetriebsvermögen** oder
- **gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen**, wobei es dann eines entsprechenden **Widmungsakts** bedarf (insbesondere Ausweis in der Sonderbetriebsbilanz oder dem Sonder-Anlagenverzeichnis bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung).

Zum (aktiven) **notwendigen Sonderbetriebsvermögen I** gehören nicht nur die Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlässt, sondern alle dem Gesellschafter gehörenden Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Gesellschaft bestimmt sind.<sup>254</sup> Dies kann bei sämtlichen materiellen Wirtschaftsgütern (z.B. Grundstücken) und immateriellen Wirtschaftsgütern (z.B. Urheberrechten) der Fall sein.<sup>255</sup>

Dagegen zählen Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters zum **gewillkürten Sonderbetriebsvermögen I** einer Personengesellschaft, wenn sie objektiv geeignet sind, dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung der Gesellschafter zu dienen, und wenn die Gesellschafter die **Widmung** der Wirtschaftsgüter für diesen Zweck **klar und eindeutig** zum Ausdruck gebracht haben.<sup>256</sup> Die objektive Eignung zur Förderung des Betriebs ist bei einer **Förderung der Verstärkung des Kapitals** gegeben.<sup>257</sup> So können etwa vom Gesellschafter überlassene Mietwohngrundstücke geeignet und bestimmt sein, als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen den betrieblichen Zwecken der Personengesellschaft zu dienen, etwa indem der Gesellschaft aus den Erträgen zusätzliche Mittel für betriebliche Zwecke zugeführt werden oder das Grundstück zur Sicherung betrieblicher Kredite eingesetzt wird.<sup>258</sup> Eine objektive Eignung zur Förderung des Betriebs ist zu verneinen, wenn sich ein Verlust aus dem betreffenden Geschäft bereits im Zeitpunkt dessen Widmung zu betrieblichen Zwecken abzeichnet.<sup>259</sup> Ebenso scheitert eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermö-

<sup>254</sup> BFH v. 19.02.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789.

<sup>255</sup> BFH v. 23.05.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; Desens/Blischke in K/S/M § 15 Rn. F 325.

<sup>256</sup> BFH v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461.

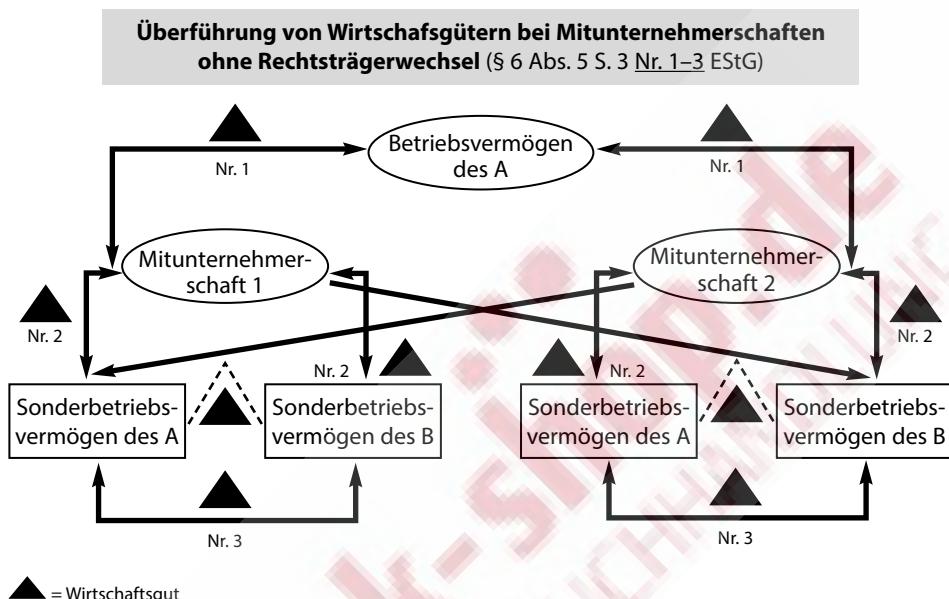
<sup>257</sup> BFH v. 20.04.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466.

<sup>258</sup> Vgl. BFH v. 06.04.2006 – IV B 131/04, BFH/NV 2006, 1476.

<sup>259</sup> BFH v. 20.04.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466.

### f) Sonderfall: Übertragung von Wirtschaftsgütern auf beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften

- 167** Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter vom Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft ist von § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht erfasst, wie das nachfolgende **Schaubild** zeigt, bei dem die Schwesterpersonengesellschaften<sup>808</sup> die Mitunternehmerschaft 1 und Mitunternehmerschaft 2 sind:



Dieses Ergebnis erscheint insbesondere dann nicht überzeugend, wenn man auf die hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschafter schaut, die auch noch an beiden Mitunternehmerschaften in demselben Verhältnis beteiligt sind (beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften). Werden in diesen Fällen nur die Gesellschafter in den Blick genommen, kommt es nicht zum Überspringen stiller Reserven.<sup>809</sup> Unter Berücksichtigung dieses Gedankens bejahte die frühere Rspr. des BFH eine Buchwertfortführung bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Schwesterpersonengesellschaften.<sup>810</sup>

Ob das seit der Einführung von § 6 Abs. 5 EStG noch gilt, ist umstritten. Einfachgesetzlich dürfte dies zu verneinen sein; im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG soll dies einen **gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss** darstellen.<sup>811</sup>

In der Praxis lässt sich der Streit durch mitunter schwierig zu realisierenden **Alternativgestaltungen** umgehen.

So können Wirtschaftsgüter zwischen Schwesterpersonengesellschaften unter **Zahlung eines fremdüblichen Entgelts**<sup>812</sup> veräußert und der dabei entstehende Gewinn kann in der veräußernden Schwesterpersonengesellschaft durch **Bildung einer Rücklage nach § 6 b EStG** neutralisiert werden. Dann kann die Rücklage nach § 6 b EStG auf die andere Personengesellschaft übertragen werden, soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Wirtschaftsgüter anteilig dem Mitunternehmer der anschaffenden Gesellschaft zuzurechnen sind und soweit der begünstigte Gewinn anteilig auf diesen Mitunternehmer entfällt; dabei ist eine vollständige Gewinnübertragung

<sup>808</sup> Es handelt sich um Schwesterpersonengesellschaften, weil an den beiden Mitunternehmerschaften jeweils dieselben Gesellschafter A und B beteiligt sind (sog. Beteiligungsidentität). Im Allgemeinen reicht eine nur teilweise Beteiligungsidentität aus, ohne dass die Beteiligungshöhe identisch sein muss.

<sup>809</sup> Vgl. Wendt, FR 2002, 53, 64; Hörger/Pauli, GmbHR 2001, 1139, 1140; Schmitt/Franz, BB 2001, 1278, 1280.

<sup>810</sup> BFH v. 06.09.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229.

<sup>811</sup> Zum Meinungsstand s. die Vorlage des BFH an das BVerfG durch Beschl. v. 10.04.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004.

<sup>812</sup> Bei teilentgeltlichen Vorgängen greift nach der strengen Trennungstheorie die teilweise Aufdeckung der stillen Reserven.

nach §§ 6 b, 6 c EStG möglich, wenn dieselben Mitunternehmer an beiden Mitunternehmerschaften in demselben Beteiligungsverhältnis beteiligt sind.<sup>813</sup> Dieses Vorgehen hat allerdings v.a. den Nachteil, dass eine Rücklage nach § 6 b EStG nur für bestimmte Wirtschaftsgüter gebildet werden kann (§ 6 b Abs. 4 EStG, insbesondere für bereits seit sechs Jahren zum Betrieb gehörende Grundstücke, dagegen v.a. nicht für Betriebsvorrichtungen) und die Rücklage innerhalb einer Frist von vier bzw. sechs Jahren auf ein Reinvestitionsgut übertragen werden muss (§ 6 b Abs. 3 S. 2, 3 EStG).

Möglich ist auch eine **zweistufige Abwicklung**: Das Wirtschaftsgut wird zunächst nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG vom Gesamthands-Betriebsvermögen einer Schwesternpersonengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Mitunternehmer übertragen und anschließend in das Gesamthandsvermögen der anderen Schwesternpersonengesellschaft verschoben,<sup>814</sup> wobei zur Annahme eines gestaltungsmisbräuchlichen Gesamtplans ein „gewisser Zeitraum“ zwischen beiden Übertragungen liegen sollte.<sup>815</sup> Wegen der darin liegenden Rechtsunsicherheit hinsichtlich des zeitlichen Abstandes zwischen beiden Übertragungen wird jedoch von dieser Gestaltung abgeraten.<sup>816</sup>

Mittlerweile lässt die Finanzverwaltung den Umweg über eine **Realteilung**<sup>817</sup> zu: Zwar geht die Finanzverwaltung nach wie vor davon aus, dass eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterngesellschaft nicht möglich sei.<sup>818</sup> Jedoch lässt sie es unter Rückgriff auf eine Entscheidung des BFH<sup>819</sup> ausreichen, dass

- die Gesellschafter einer Gesellschaft (Alt-Gesellschaft) eine Gesellschaft gründen (Realteilungsgesellschaft),
- sich die Realteilungsgesellschaft an der Alt-Gesellschaft in der Höhe beteiligt, die dem Anteil des später zu übertragenden Wirtschaftsguts am Wert des Gesamthandsvermögen der Alt-Gesellschaft entspricht<sup>820</sup> (es entsteht eine doppelstöckige Personengesellschaft),
- dann die Anteile der Gesellschafter der Alt-Gesellschafter in die Realteilungsgesellschaft zu Buchwerten (§ 24 Abs. 1 UmwStG) eingebbracht werden und
- schließlich die Realteilungsgesellschaft aus der Alt-Gesellschaft ausscheidet und das einzelne Wirtschaftsgut nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG im Wege der unechten Realteilung zum Buchwert übernimmt.

Dabei braucht die Beteiligung der Neu-Gesellschaft an der Realteilungsgesellschaft nur für kurze Zeit zu bestehen (z.B. eine Stunde<sup>821</sup>).

### **g) Rückwirkender Teilwertansatz bei Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts innerhalb einer dreijährigen Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG)**

§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG bestimmt für die Übertragungsvorgänge des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG eine **Sperrfrist** innerhalb derer das zu Buchwerten übertragene Wirtschaftsgut weder veräußert noch entnommen werden darf. Wird diese Sperrfrist verletzt, kommt es grundsätzlich zum **rückwirkenden Teilwertansatz**.

168

Der rückwirkende Teilwertansatz greift ausnahmsweise nicht, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer **Ergänzungsbilanz** dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind (§ 6 Abs. 5 S. 4 Hs. 1 EStG). Die in § 6 Abs. 5 S. 4 Hs. 1 EStG normierte Ausnahme der „Speicherung“ stiller Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz ist vor dem Hintergrund zu erklären, dass dadurch die stillen Reserven dem übertragenden Mitunternehmer zugeordnet werden und bei der Veräußerung des Wirtschaftsguts (innerhalb oder außerhalb der

813 BMF v. 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 20.

814 Schulze zur Wiesche, DStZ 2002, 740, 744; Siegmund/Ungemach, NWB 2010, 2206, 2209; BMF v. 08.12.2011 – IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 19 f.

815 Schmidt/Kulosa § 6 Rn. 809, m.w.N.

816 Oellerich in K/K/R, § 6 Rn. 2930.

817 Näheres zur Realteilung in den Rn. 174 ff.

818 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6-S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6, Rn. 12.

819 BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766.

820 Fischer/Petersen, DStR 2019, 2169, 2175: Damit später eine Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 1, Abs. 2 S. 2 UmwStG möglich ist.

821 Demuth, KÖSDI 2019, 21402, 21406.

## bb) Veranlassung der Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis

Das Merkmal der gesellschaftlichen Veranlassung ist das wichtigste der vGA-Definition und zugleich auch das in der Praxis am schwierigsten im Einzelfall zu beurteilende. Die in der Rspr. entschiedenen Fälle sind unüberschaubar und sehr häufig von den besonderen Umständen des Einzelfalles geprägt.

237

Im **Überblick** sind im Zusammenhang mit der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis folgende Voraussetzungen zu prüfen:

238



### (1) Veranlassung nicht Verursachung

Die Zuwendung muss durch das Gesellschaftsverhältnis nicht bloß verursacht, sondern veranlasst sein (*societatis causa*). Die Verursachung als solche reicht für eine vGA nicht aus. Denn „verursacht“ (im Sinne einer bloßen conditio sine qua non) sind Leistungsbeziehungen zwischen einer Körperschaft und ihrem Gesellschafter letztlich immer, weil der Abschluss der zu beurteilenden Vereinbarung bzw. die Zuwendung eines Vorteils ohne den Gesellschafter nicht möglich wäre.<sup>1056</sup>

239

Der Begriff der gesellschaftlichen Veranlassung ist **nicht abschließend definiert**; die Rspr. hat mittels Indizien/Hilfskriterien einzelne **Fallgruppen** entwickelt, die den Schluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen.<sup>1057</sup> Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann sich insbesondere ergeben bei Zuwendungen, die dem **Fremdvergleich** nicht standhalten.

<sup>1056</sup> Gosch § 8 Rn. 285.

<sup>1057</sup> Wilk in H/H/R § 8 KStG Rn. 120.

### (a) Beherrschender Gesellschafter und diesem nahestehende Personen („formeller Fremdvergleich“)

- 240** Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt *unabhängig von der Angemessenheit der Leistung* vor, wenn eine Kapitalgesellschaft Leistungen an einen **beherrschenden Gesellschafter** oder eine diesem nahe stehende Person erbringt, die nicht auf einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen aber zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung beruht.<sup>1058</sup> Damit also eine Leistung an einen beherrschenden Gesellschafter keine vGA ist, muss die Vereinbarung vor der Leistungserbringung durch die Körperschaft abgeschlossen sein (sog. **Nachzahlungsverbot** oder **Rückwirkungsverbot**). Auch eine fehlerhafte Abwicklung – unterlassene Passivierung einer der Höhe nach angemessenen Pensionszusage – lässt auf eine mangelhafte Umsetzung schließen.<sup>1059</sup>

#### (aa) Beherrschender Gesellschafter

- 241** Für die Frage, ob ein beherrschender Gesellschafter vorliegt, sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:

- **Stimmrechtsmehrheit:** Eine beherrschende Stellung eines GmbH-Gesellschafters liegt im Regelfall vor, wenn der Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte besitzt (Beteiligung von über 50 %) und deshalb bei Gesellschafterversammlungen entscheidenden Einfluss ausüben kann.<sup>1060</sup>
- **Zusammenrechnung der Stimmanteile bei gleichgerichteten Interessen:** Wenn mehrere Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit gleichgerichteten Interessen zusammenwirken, um eine ihren Interessen entsprechende einheitliche Willensbildung herbeizuführen, ist auch ohne Hinzutreten besonderer Umstände eine **beherrschende Stellung anzunehmen**.<sup>1061</sup> Infolge einer (gedachten) Zusammenrechnung der Gesellschaftsanteile Folge wird **jeder der** am Interessengleichlauf **beteiligten Gesellschafter** als **beherrschender Gesellschafter** behandelt.

Die Tatsache, dass die Gesellschafter **nahe Angehörige** sind, reicht allein nicht aus, um gleichgerichtete Interessen anzunehmen; vielmehr müssen weitere Anhaltspunkte hinzutreten. Dies ist Ausfluss des Schutzes von Ehe und Familie (Art. 6 GG).<sup>1062</sup>

Im Allgemeinen ist eine Zusammenrechnung von Stimmrechtsanteilen mit der Folge der Annahme von beherrschenden Gesellschaftern **beispielsweise** in folgenden Fällen erfolgt:

- **Eheleute**, die häufig an einer GmbH beteiligt waren, mit gleichlautenden Anstellungsverträgen,<sup>1063</sup> wenn sie gemeinsam zu ihren Gunsten Urlaubsgeld vereinbaren<sup>1064</sup> oder ihnen am selben Tag gleichartig ausgestaltete Pensionszusagen erteilt werden;<sup>1065</sup>
- zu je 1/3 beteiligte **Gesellschafter-Geschäftsführer**, wenn alle **Pensionszusagen** von der Gesellschaft erhalten;<sup>1066</sup> dies gilt auch dann, wenn die Gesellschafter-Geschäftsführer mit gleichlautenden Anstellungsverträgen zu ihren Gunsten **Gewinnantien** vereinbaren;<sup>1067</sup>

1058 BFH v. 23.10.1996 – I R 71/95, BStBl. II 1999, 35; v. 08.09.2010 – I R 6/09, BStBl. II 2013, 186, m.w.N.

1059 BFH v. 13.06.2006 – I R 58/05, BStBl. II 2006, 928.

1060 BFH v. 13.12.1989 – I R 99/87, BStBl. II 1990, 454.

1061 BFH v. 26.07.1978 – I R 138/76, BStBl. II 1978, 659; v. 29.04.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797; v. 29.07.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247; v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703.

1062 BVerfG v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BStBl. II 1985, 475; BFH v. 01.02.1989 – I R 73/85, BStBl. II 1989, 522.

1063 Vgl. BFH v. 02.12.1992 – I R 54/91, BStBl. II 1993, 311.

1064 Vgl. BFH v. 10.03.1993 – I R 51/92, BStBl. II 1993, 635.

1065 Vgl. BFH v. 27.10.1998 – I B 48/98, BFH/NV 1999, 671.

1066 BFH v. 23.01.1980 – I R 12/77, BStBl. II 1980, 304.

1067 BFH v. 29.04.1992 – I R 21/90, BStBl. II 1990, 851.

- inhaltsgleiche **Anstellungsverträge** zweier zu mindestens 45 % beteiligter **Gesellschafter-Geschäftsführer**;<sup>1068</sup>
- zu je 50 % beteiligte **Gesellschafter-Geschäftsführer**, die nach dem Anstellungsvertrag die gleiche Chance auf eine **rohgewinnbezogene Vergütung** haben, selbst wenn die tatsächlich ausgezahlten Tantiemen unterschiedlich hoch sind<sup>1069</sup> oder sie **rückwirkend gleich hohe Gehälter** bekommen.<sup>1070</sup>
- **Beherrschung aufgrund besonderer Umstände:** Eine Beteiligung von 50 % oder weniger reicht zur Annahme einer beherrschenden Stellung aus, wenn **besondere Umstände** hinzutreten, die eine Beherrschung der Gesellschaft begründen.<sup>1071</sup> Derartige Umstände lassen sich insbesondere aus dem Gesellschaftsvertrag, sonstigen vertraglichen Abreden oder bloßen wirtschaftlichen Gegebenheiten herleiten.<sup>1072</sup>

### (bb) Keine im Voraus geschlossene klare und eindeutige Vereinbarung

Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern müssen, um steuerlich wirksam zu sein,  
**242**

- im Vorhinein
- klar und eindeutig getroffen sein.

Ohne eine klare und eindeutige Vereinbarung kann eine Gegenleistung nicht als schuldrechtlich begründet angesehen werden. Das gilt selbst dann, wenn ein Vergütungsanspruch aufgrund gesetzlicher Regelung bestehen sollte, wie z.B. bei einer Arbeitsleistung (§ 612 BGB) oder einer Darlehengewährung nach Handelsrecht (§§ 352, 354 HGB).<sup>1073</sup>

Eine vGA kommt bei beherrschenden Gesellschaftern in Betracht, wenn nicht von vornherein klar und eindeutig bestimmt ist, **ob und in welcher Höhe** – einerlei ob laufend oder einmalig – ein **Entgelt** gezahlt werden soll. Auch eine getroffene Vereinbarung über Sondervergütungen muss zumindest erkennen lassen, nach welcher Bemessungsgrundlage (Prozentsätze, Zuschläge, Höchst- und Mindestbeträge) die Vergütung errechnet werden soll.<sup>1074</sup>

Es muss ausgeschlossen sein, dass bei der Berechnung der Vergütung ein **Spielraum** verbleibt; die Berechnungsgrundlagen müssen so bestimmt sein, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung bedarf.<sup>1075</sup>

Auch Leistungen an den beherrschenden Gesellschaftern **nahestehende Personen** bedürfen zu ihrer steuerlichen Anerkennung einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung.<sup>1076</sup>

<sup>1068</sup> BFH v. 20.10.2004 – I R 4/04, BFH/NV 2005, 723; v. 29.07.1992 – I R 28/92, BStBl. II 1993, 247.

<sup>1069</sup> BFH v. 25.10.1995 – I R 9/95, BStBl. II 1997, 703.

<sup>1070</sup> BFH v. 29.04.1987 – I R 192/82, BStBl. II 1987, 797.

<sup>1071</sup> BFH v. 08.01.1969 – I R 91/66, BStBl. II 1969, 347; v. 21.07.1976 – I R 223/74, BStBl. II 1976, 734; v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195.

<sup>1072</sup> Vgl. BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195, für den Fall, dass die Gesellschaft nur für den Minderheitsgesellschafter als Handelsvertreter oder Kommissionär tätig sein darf und außerdem vertraglich verpflichtet ist, sich dem Willen dieses Gesellschafters zu beugen.

<sup>1073</sup> Vgl. BFH v. 02.03.1988 – I R 63/82, BStBl. II 1988, 590.

<sup>1074</sup> H 8.5 III. „Klare und eindeutige Vereinbarung“ KStH 2015.

<sup>1075</sup> BFH v. 24.05.1989 – I R 90/85, BStBl. 1989, 800; v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545.

<sup>1076</sup> BFH v. 22.02.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1989, 631.