

Mandanteninformationen für GmbH-GF/ Gesellschafter November 2020

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

1. **Abspaltung eines Teilbetriebs: Was gilt für die Gewinnrealisierung?**

Was passiert bei einer Abspaltung eines Teilbetriebs mit den Anteilen an dem übertragenden Rechtsträger im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft, dem infolge der Abspaltung Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilt werden? Mit dieser Frage beschäftigte sich der Bundesfinanzhof in einem aktuellen Urteil.

Hintergrund

Die Eheleute A/B sind zu je 50 % an der X-KG beteiligt. Im jeweiligen Sonderbetriebsvermögen II der Eheleute bei der KG befinden sich deren Anteile an der Y-AG. Die Eheleute sind zu je 50 % an dieser AG beteiligt.

Im Jahr 2020 übertrug die AG im Wege der Spaltung ihren Geschäftsbereich "Vermietungen" auf die Z-GmbH, deren alleinige Anteilseignerin zunächst die A war. Der Geschäftsbereich "Herstellung" verblieb bei der AG. Für das übertragene Vermögen teilte die GmbH den Aktionären der AG im Wege der Kapitalerhöhung je einen neuen Geschäftsanteil i. H. v. 100 EUR zu. Seither waren A zu 99,6 % und B zu 0,4 % an der GmbH beteiligt. Die Anteile an der GmbH wurden als Privatvermögen der Eheleute behandelt.

Das Finanzamt ging davon aus, dass eine disquotale Abspaltung des Teilbetriebs mit einer Wertverschiebung von B auf A vorliegt, die als Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen des B zu werten ist. Durch die Abspaltung ist den Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers (AG) aufgrund der abweichenden Beteiligungsverhältnisse beim übernehmenden Rechtsträger (GmbH) Vermögen nicht dem bisherigen Anteil entsprechend zugeteilt worden. Damit ist eine Vermögensverschiebung zu Gunsten der A aus privaten Gründen eingetreten. Dementsprechend stellte das Finanzamt im Gewinnfeststellungsbescheid Sonderbetriebseinnahmen des B fest.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, da die Wertveränderung keine Entnahme darstellte.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Aufgrund der bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts konnte nicht beurteilt werden, ob die GmbH-Anteile von A und B nicht als Privatvermögen, sondern als deren notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG zu behandeln sind.

Dafür, dass die Anteile an der AG vor und nach der Abspaltung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der beiden Gesellschafter der KG (A/B) anzusehen sind, spricht, dass zwischen der KG als Besitzgesellschaft und der AG als Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung bestanden hat. Die KG der AG verpachtete wesentliche Betriebsgrundlagen (sachliche Verflechtung) und die Unternehmen waren personell verflochten.

Es lässt sich indes nicht beurteilen, ob nach der Abspaltung des vom Finanzamt als Teilbetrieb angesehenen Geschäftsbereichs "Vermietungen" von der AG auf die GmbH auch eine Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der GmbH bestanden hat, da nunmehr die KG auch der GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet hat. Wäre insoweit eine Betriebsaufspaltung zu bejahen, wären auch die Anteile von A und B an der GmbH einschließlich der im Rahmen der Abspaltung neu zugeteilten Anteile notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG. Bisher in den Anteilen an der AG verkörperte stille Reserven gehörten dann zu den Anteilsrechten von A und B an der GmbH, sodass die nämlichen stillen Reserven (weiterhin) als Sonderbetriebsvermögen II bei der KG steuerverstrickt wären.

Fraglich ist darüber hinaus, inwieweit es bereits durch einen "Tausch" der Anteile an der AG gegen Anteile an der GmbH zu einer Gewinnrealisierung gekommen ist. Ein Rechtsträger kann einen Teil seines Vermögens abspalten und auf einen bestehenden Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen übertragen. Die in Form eines "Anteilstauschs" gewährten Mitgliedschaftsrechte sind eine Gegenleistung des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers. Die zugeteilten Anteile bilden auch einen Ersatz für die auf den übernehmenden Rechtsträger infolge der Abspaltung übergegangenen stillen Reserven.

Sollte keine Betriebsaufspaltung zwischen der KG als Besitz- und der GmbH als Betriebsgesellschaft vorliegen, ist weiter zu prüfen, inwieweit im Anschluss an den "Anteilstausch" eine Gewinnrealisierung durch eine Entnahme zum Teilwert der im Rahmen der Abspaltung neu zugeteilten ("eingetauschten") GmbH-Anteile aus dem Sonderbetriebsvermögen II eingetreten ist. Zu prüfen wäre, zu welchem Wert die A und B zugeteilten GmbH-Anteile aus deren Sonderbetriebsvermögen II bei der KG entnommen wurden.

2. Betriebsaufspaltung und Doppelvertretungsverbot

Ein Vertreter kann im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten kein Rechtsgeschäft vornehmen, es sei denn, es wurde Abweichendes vereinbart. Dieses Doppelvertretungsverbot steht der Annahme einer Beherrschungsidentität von Gesellschafter-Geschäftsführern aus Besitz-GbR und Betriebs-GmbH nicht entgegen, vorausgesetzt, die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen die Umgehung dieses Verbots durch Übertragung der Vertretung auf eine andere Person ermöglichen.

Hintergrund

An der Vermietungs-GbR waren R, L und F zu je 33 % beteiligt. W hielt 1 %. Die 3 Gesellschafter R, L und F waren zu Geschäftsführern bestellt und unterlagen den Weisungen der Gesellschafterversammlung. Jeweils 2 geschäftsführende Gesellschafter vertraten die GbR gemeinsam. Die Gesellschafterversammlung konnte jedem geschäftsführenden Gesellschafter Einzelvertretungsbefugnis erteilen und ihn von den Beschränkungen des § 181 BGB (Doppelvertretungsverbot, Selbstkontrahierungsverbot) befreien.

Neben der GbR existierte die Betriebs-GmbH, an der nur R, L und F zu je 1/3 (also nicht W) beteiligt und als Geschäftsführer bestellt waren. Die GmbH wurde durch 2 Geschäftsführer oder einen Geschäftsführer und einen Prokuristen gemeinsam vertreten.

Die GbR vermietete an die GmbH ein Bürogebäude mit Außenanlagen. Die Mietverträge wurden für die GbR von L und R und für die GmbH von F und R unterzeichnet.

Das Finanzamt behandelte die Vermietungseinkünfte der GbR als gewerbliche Gewinne im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.

Das Finanzgericht entschied, dass zwar die Beherrschungsidentität zwischen der GbR und der GmbH dem Grunde nach gegeben war, wegen des Doppelvertretungsverbots des § 181 BGB könnten jedoch beide Gesellschaften nicht von derselben Geschäftsführer-Gruppe beherrscht werden.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof entschied dagegen, dass die Voraussetzungen gewerblicher Einkünfte auf der Grundlage einer Betriebsaufspaltung vorliegen. Die Verletzung des Verbotes der Doppelvertretung steht der personellen Verflechtung nicht entgegen.

Die sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei dem vermieteten Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Das ist bei einem Grundstück der Fall, wenn es – wie im vorliegenden Fall - für die Betriebsführung der Betriebs-GmbH von nicht nur geringer Bedeutung ist.

Die personelle Verflechtung ergibt sich daraus, dass die Mietverträge über das Bürogebäude gegen den Willen der Gruppe R, L, F nicht aufgehoben werden konnten. Denn W war aus der Geschäftsführung der GbR ausgeschlossen. Sollte die Kündigung als Grundlagengeschäft der Gesellschafterversammlung vorbehalten gewesen sein, konnte W sie gegen den Willen der R, L, F nicht wirksam aussprechen, da er nur zu 1 % beteiligt war und im Übrigen in der Gesellschafterversammlung das Einstimmigkeitsprinzip galt. Außerdem oblag auch die laufende Verwaltung der Gruppe R, L, F, der W insoweit keine Weisungen erteilen konnte.

Nach § 181 BGB kann ein Vertreter im Namen des Vertretenen mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten ein Rechtsgeschäft nicht vornehmen, soweit nicht Abweichendes vereinbart ist. Die beherrschende Gruppe R, L, F konnte allerdings das Doppelvertretungsverbot auf Seiten der GmbH dadurch beseitigen bzw. umgehen, dass ein anderer Vertreter ermächtigt wird, Rechtsgeschäfte mit der GbR zu schließen. Dies konnte nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH z. B. durch die Bestellung eines Prokuristen geschehen. Die GmbH hatte damit jederzeit die Möglichkeit, durch Bestellung eines Prokuristen dafür zu sorgen, dass sie bei Geschäften mit der GbR durch einen Prokuristen vertreten wird. Weiterhin hätte neben einem Prokuristen auch ein Mitglied der aus R, L, F bestehenden beherrschenden Gruppe die GmbH vertreten können, sodass die beiden anderen Personen dieser Gruppe als Vertreter der GbR hätten auftreten können. Folglich hätte § 181 BGB dem Abschluss eines solchen Geschäfts daher nicht entgegengestanden.

3. Zur Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen

Die Voraussetzung einer Entgeltumwandlung für den Ansatz einer Pensionsrückstellung ist nicht erfüllt, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt. Denn der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH ist kein Arbeitnehmer.

Hintergrund

A ist Alleingesellschafter-Geschäftsführer der A2 GmbH. Diese übernahm im Jahr 2014 die Anteile der A1 GmbH. Sie übernahm auch die bestehende Versorgungszusage der A1 GmbH für A. Außerdem gewährte die A2 GmbH ihm eine weitere Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen.

Die A2 GmbH passivierte zum 31.12.2014 die Rückstellung für die arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusage mit dem Barwert von 46.404 EUR.

Das Finanzamt ging dagegen davon aus, dass die Rückstellung für die arbeitnehmerfinanzierte Zusage stattdessen mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten war. Denn sie ist aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung unverfallbar. Der Ansatz mit dem Barwert gilt nur bei einer Entgeltumwandlung i. S. v. § 1 Abs. 2 BetrAVG. Auf A als beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist das BetrAVG jedoch nicht anwendbar. Der Teilwert für die Versorgungszusage zum 31.12.2014 beträgt daher nur 42.706 EUR. Dementsprechend minderte das Finanzamt die gebildete Rückstellung um 3.798 EUR.

Das Finanzgericht war der Ansicht, dass der Barwert-Teilwert-Vergleich nicht nur auf unter das BetrAVG fallende Arbeitnehmer anzuwenden ist, und gab der Klage statt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil ab und wies die Klage ab. In Fällen, in denen eine Entgeltumwandlung nicht unter das BetrAVG fällt, ist der (niedrigere) Teilwert maßgeblich.

Dafür spricht zum einen die Gesetzesentwicklung, in der die Einschränkung des Anwendungsbereichs der Neufassung durch das Altersvermögensgesetz (AVmG) zum Ausdruck kommt. Zum anderen ergibt sich das aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, der eine Entgeltumwandlung i. S. v. § 1 Abs. 2 BetrAVG und eine nach dem BetrAVG unverfallbare Pensionsleistung verlangt. An beidem fehlt es im Streitfall.

Der Gesetzgeber ist zwar im Interesse der Lastengleichheit gehalten, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern. Er ist aber nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen.

Hiervon ausgehend hat der Gesetzgeber mit dem Ziel, Arbeitnehmern einen individuellen Anspruch auf betriebliche Altersversorgung durch Entgeltumwandlung mit sofortiger gesetzlicher Unverfallbarkeit zu verschaffen, ein legitimes Gemeinwohlinteresse verfolgt und im BetrAVG und EStG eindeutig festgelegt, welche Personen und Unternehmen gefördert werden sollen. Die steuerrechtliche Differenzierung knüpft somit nicht an die Gesellschaftsform der A2 GmbH oder die Stellung des A als Gesellschafter-Geschäftsführer an, sondern an seine arbeitsrechtliche Stellung. Er ist kein Arbeitnehmer i. S. d. § 17 BetrAVG. Das anerkennt der Bundesfinanzhof als verfassungsrechtlich zulässig.