

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer März 2023

1. Allgemeiner Zweckbetrieb einer arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaft

Entgeltliche Dienstleistungen einer arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaft begründen einen allgemeinen Zweckbetrieb nur dann, wenn die gegenüber ihren Auftraggebern erbrachten Leistungen das ausschließliche Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks sind.

Hintergrund

Die X-GmbH betreibt ein auf die textile Vollversorgung von Krankenhäusern und Seniorenheimen mit Mietwäsche spezialisiertes Dienstleistungsunternehmen.

In ihrem örtlichen Einzugsbereich betrieb die wegen Förderung des Wohlfahrtswesens als gemeinnützig anerkannte Y-GmbH eine Großwäscherei, in der sie vorwiegend langzeitarbeitslose Menschen und Menschen mit Behinderung beschäftigte. Das Finanzamt ging davon, die aus dem Wäschereibetrieb erzielten Gewinne seien steuerbefreit, da die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs vorlägen.

Die X-GmbH sah in dem Betrieb der Y-GmbH dagegen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und beantragte beim Finanzamt, die Y-GmbH als Konkurrentin entsprechend zu besteuern.

Auf die Ablehnung des Finanzamts erhob die X-GmbH Konkurrentenklage gegen das Finanzamt mit dem Antrag, den Wäschereibetrieb der Y-GmbH als wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu besteuern.

Das FG gab der Klage statt. Die Zweckbetriebseigenschaft scheiterte daran, dass die Y-GmbH in 3 aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet habe, die ihren Finanzierungsbedarf überstiegen. Zudem führe das enge Zusammenwirken der Y-GmbH mit ihrer gewerblichen Tochtergesellschaft dazu, dass die Gewerblichkeit der Tochtergesellschaft auf die Y-GmbH abfärbe.

Entscheidung

Der BFH verwies die Sache an das FG zurück. Zum einen schließt die Erzielung von Gewinnen das Vorliegen eines Zweckbetriebs nicht grundsätzlich aus. Zum anderen ergibt sich die Zweckbetriebseigenschaft nicht bereits daraus, dass die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe arbeitslosen oder von Arbeitslosigkeit bedrohten Personen eine Beschäftigungsmöglichkeit bieten.

Ein Zweckbetrieb setzt insbesondere voraus, dass der Betrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Dies verlangt, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mit den ihn begründenden Tätigkeiten (nicht nur mit den erzielten Einnahmen) unmittelbar der Verwirklichung des steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecks dient. Die Feststellung dieser Voraussetzung erfordert eine Gesamtwürdigung anhand des objektiven Charakters der Betätigung.

Im Gegensatz hierzu hat das FG die Zweckbetriebseigenschaft allein damit verneint, dass die Y-GmbH in 3 aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen erhebliche Gewinne erzielt hat. Ein nach § 65 Nr. 1 AO schädliches Gewinnstreben ist jedoch erst dann anzunehmen, wenn die Erfüllung der steuerbegünstigten Satzungszwecke gegenüber der Gewinnerzielungsabsicht in den Hintergrund tritt. Eine Gewinnerzielung in 3 aufeinanderfolgenden Jahren reicht dafür nicht aus.

Erfüllt sonach eine arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaft mit ihren Tätigkeiten nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs, kann gleichwohl ein allgemeiner Zweckbetrieb vorliegen. Allerdings ergibt sich diese Zweckbetriebseigenschaft nicht bereits daraus, dass arbeitslosen oder von Arbeitslosigkeit bedrohten Personen eine Beschäftigungsmöglichkeit geboten wird. Vielmehr sind die Voraussetzungen des § 65 AO im Einzelnen eingehend zu prüfen.

Der BFH verwies die Sache zur Prüfung der Voraussetzungen des § 65 AO an das FG zurück. Bei Lohnaufträgen einer arbeitstherapeutischen Beschäftigungsgesellschaft wird ein Zweckbetrieb nur dann begründet, wenn die gegenüber den Auftraggebern erbrachten Leistungen das ausschließliche Ergebnis der Arbeitstherapie und somit notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks sind. Dies schließt es zwar nicht aus, dass die Beschäftigungsgesellschaft auch nicht förderungsbedürftige Mitarbeiter einsetzt. Dies gilt jedoch nur, soweit dieser Einsatz zum Erreichen der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (zur Ausbildung, Anleitung oder Beaufsichtigung der förderungsbedürftigen Mitarbeiter). Ein unvermeidbarer Wettbewerb liegt nicht mehr vor, wenn die Marktteilnahme den für die Integrationsarbeit notwendigen Umfang überschreitet.

2. **Organkreis bei Weitervermietungsmodell: Kürzung Gewerbeertrag**

Auch wenn Geschäftsbeziehungen innerhalb eines Organkreises grundsätzlich nicht zu gewerbsteuerrechtlichen Hinzurechnungen und Kürzungen führen, lässt sich daraus keine generelle Versagung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags ableiten.

Hintergrund

Nach einer Außenprüfung wurde der Konzernmutter M die sog. erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung versagt. M ist ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Organträgerin der A-GmbH. Zudem hat die M weitere Organtochtergesellschaften, welche eigene Immobilien besaßen. Diese Grundstücke wurden von den weiteren Organtöchtern an die A-GmbH vermietet, damit die A-GmbH diese an Dritte vermieten konnte – also ein sog. Weitervermietungsmodell. Die A-GmbH hat die Pachtzahlungen an die Organtöchter als Aufwand verbucht, für diese jedoch keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung vorgenommen.

Für die Organtöchter wurde die erweiterte Kürzung beantragt, welche das Finanzamt abgelehnt hat. Dies wird damit begründet, dass sich innerhalb des Organkreises die Pachterträge bei den übrigen Organtöchtern und der Pachtaufwand bei der A-GmbH neutralisieren.

Entscheidung

Die Klage ist zum Teil begründet. Im Fall eines den Organkreis überschreitenden Weitervermietungsmodells ist eine erweiterte Kürzung für den Grundbesitz wie auch eine Hinzurechnung von innerhalb der Organgesellschaften erfolgten Mietzinszahlungen vorzunehmen. Lediglich der Höhe nach ist die erweiterte Kürzung nur insoweit zu gewähren, als sie den jeweiligen Betrag einer hypothetischen Hinzurechnung der Hälfte der verausgabten Pachtzinsen bei der als Pächterin agierenden Organgesellschaft A-GmbH übersteigt.

Das FG hielt eine vollständige Versagung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags im Wege einer teleologischen Gesetzesauslegung bei der im Urteilsfall gegebenen Konstellation für nicht gerechtfertigt. Dementsprechend und konsequenterweise ist auch noch eine – bisher nicht erfolgte – Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1e GewStG geboten.

3. **Vertrag zur Gewinnabführung: Tatsächlich Durchführung ist entscheidend**

Die Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags muss tatsächlich innerhalb einer angemessenen Zeit erfolgen.

Hintergrund

Zwischen der A-GmbH und deren Alleingesellschafter A wurde im Jahr 2002 ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag entsprach den formellen Anforderungen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde jedoch beanstandet, dass die an A abzuführenden Gewinne nicht tatsächlich an diesen gezahlt, sondern für die Jahre 2008-2012 jeweils nur auf einem Konto "Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter" gebucht worden sind.

Das Finanzamt hat deshalb den Gewinnabführungsvertrag nicht anerkannt. Es war der Auffassung, dass es an einem Vollzug des Gewinnabführungsvertrags mangle. Allein die Buchung einer Verbindlichkeit sei keine Abführung des ganzen Gewinns an den Organträger; es fehle am Geldfluss.

Entscheidung

Das FG bestätigt diese Rechtsauffassung. Ein Gewinnabführungsvertrag muss nicht nur auf mindestens 5 Jahre abgeschlossen, sondern während seiner gesamten Geltungsdauer auch durchgeführt

werden. An dieser materiellen Durchführung des Vertrags fehlt es; die ermittelten Gewinne sind weder durch Zahlung noch durch eine zur Anspruchserfüllung führende und der tatsächlichen Zahlung gleichstehende Aufrechnung abgeführt worden.

Eine tatsächliche Durchführung ist nicht bereits durch einen Ausweis einer Verbindlichkeit in der Bilanz der Organgesellschaft erfolgt. Vielmehr müsste die Verbindlichkeit auch zeitnah erfüllt werden. Auch eine Aufrechnung im Jahr 2017 kann nach Auffassung des FG zu keiner anderen Wertung führen, da es nicht mehr fremdüblich sei, wenn eine Verpflichtung erst viele Jahre nach dem Bilanzstichtag erfüllt wird.

Unabhängig davon würde die Aufrechnung bereits deshalb nicht genügen, da nicht der volle Gewinn an A abgeführt wurde, sondern im Wege des verkürzten Zahlungswegs private Schulden des A bei einer anderen Gesellschaft ausgeglichen worden sind. Das FG hat deshalb die Entscheidung des Finanzamts bestätigt und die körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft nicht anerkannt.

4. **Wechselseitige Veräußerung von GmbH-Anteilen unter Wert stellt Gestaltungsmissbrauch dar**
Ein "Verlust", der im Zuge einer Anteilsrotation lediglich wegen der Vereinbarung eines den Wert des veräußerten Anteils krass verfehlenden Kaufpreises entsteht, stellt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts dar.

Hintergrund

Z ist Gründungsgesellschafter der mit einem Stammkapital von 260.000 EUR ausgestatteten X-GmbH und zur Hälfte beteiligt. Neben Z war im Jahr 2017 auch A zur Hälfte beteiligt. Z und A waren zu Geschäftsführern bestellt.

Im Dezember 2017 schloss Z mit A einen privatschriftlichen Kauf- und Abtretungsvertrag, mit dem Z seinen Geschäftsanteil (130.000 EUR) zum Kaufpreis von 12.500 EUR an A veräußerte. Am selben Tag übertrug auch A seinen Geschäftsanteil privatschriftlich zu gleichen Konditionen auf Z. Z hatte den Kaufpreis bereits im Dezember 2017 überwiesen.

Im Januar 2018 schlossen Z und A (erneut) einen – nunmehr notariell beurkundeten – Kauf- und Abtretungsvertrag zu identischen Bedingungen.

Z machte für 2017 einen Verlust aus der Veräußerung i. H. v. (Veräußerungspreis 12.500 EUR ./ Anschaffungskosten 500.000 EUR = 487.500 EUR x 60 % =) 292.500 EUR geltend. Das Finanzamt erkannte den Verlust schon deshalb nicht an, weil der notarielle Vertrag nicht im Streitjahr 2017, sondern erst 2018 geschlossen wurde. Außerdem scheitere die Verlustanerkennung an einer missbräuchlichen Gestaltung. Der von A gezahlte Kaufpreis (12.500 EUR) sei unangemessen gewesen. Denn der gemeine Wert der X-GmbH sei mit rund 1,4 Mio. EUR anzusetzen.

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamts und wies die Klage ab.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision zurück. Der wechselseitige Anteilsverkauf weit unter Wert zur Verlustnutzung war rechtsmissbräuchlich.

Die Übertragung der Anteile von Z auf A im Dezember 2017 wurde nicht notariell beurkundet und war daher formnichtig. Der Formmangel wurde erst durch die notarielle Beurkundung im Januar 2018 – ohne Rückwirkung im Jahr 2017 - geheilt. Bereits deshalb scheidet eine Berücksichtigung des Verlusts im Streitjahr 2017 aus.

Wirtschaftliches Eigentum an Kapitalgesellschaftsanteilen kann zwar auch erworben werden, wenn die Vertragsparteien die in einem formunwirksamen Vertrag getroffenen Vereinbarungen tatsächlich durchführen. Dafür fehlen jedoch im Streitfall entsprechenden Anhaltspunkte. Die mit den Anteilen verbundene Rechtsstellung ist nicht bereits im Jahr 2017 auf A übergegangen.

Zwar steht es einem Steuerpflichtigen frei, ob, wann und an wen er seine Anteile veräußert. Dies gilt auch, wenn die Veräußerung zu einem Verlust führt. Die Berücksichtigung ist damit nicht von vornherein rechtsmissbräuchlich. Anders ist es jedoch, wenn ein "Verlust" nur dadurch entsteht, dass ein den Wert des Anteils krass verfehlender Kaufpreis vereinbart wird. Denn dann kommt der "Verlust" nicht

durch eine den Anteilen innewohnende Wertminderung, sondern durch einen Verkauf unter Wert zustande.

Die X-GmbH war nach den Feststellungen des FG im Zeitpunkt der Veräußerung wirtschaftlich erfolgreich. Die Kennzahlen (Eigenkapital, Jahresüberschüsse, Ausschüttungen, Geschäftsführergehälter) lassen nicht den Schluss zu, dass der vereinbarte Kaufpreis (jeweils 12.500 EUR) auch nur annähernd dem Wert der veräußerten Anteile im Veräußerungszeitpunkt entsprach. Der "Verlust" des Z aus der Veräußerung war mithin im Veräußerungszeitpunkt nicht real eingetreten, sondern nur das rechnerische Ergebnis der vertraglichen Vereinbarung eines Unter-Wert-Verkaufs, bei dem der Kaufpreis die Wertverhältnisse der Anteile in krasser Weise verfehlte und demnach nicht eine geminderte Leistungsfähigkeit des Z widerspiegelte.

Der Anteilsrotation kann kein realer wirtschaftlicher Hintergrund beigemessen werden. Denn sie diene lediglich dazu, durch den Verlust aufgrund des Unter-Wert-Verkaufs einen Steuererstattungsanspruch auszulösen, der die Tilgung privater Aufwendungen ermöglichen sollte.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die an der Anteilsrotation beteiligten Vertragsparteien (Z und A) die jeweilige Übertragung ihres Anteils unter Wert nur deshalb vorgenommen haben, weil sie im Gegenzug hierfür zivilrechtlich zwar einen "anderen", wirtschaftlich gesehen jedoch einen wertidentischen Kapitalgesellschaftsanteil zu einem dem realen Wert nicht entsprechenden Kaufpreis zurückerhalten haben. Derartige gegenläufige oder ringförmige Rechtsgeschäfte werden von der Rechtsprechung als rechtsmissbräuchlich angesehen, wenn sie keine verständliche wirtschaftliche Veränderung bewirken. Für derartige Fälle ist anerkannt, dass ein steuerrechtlich dem Grunde nach erheblicher Vorgang dann nicht berücksichtigt werden kann, wenn er durch einen gegenläufigen Rechtsakt erst geschaffen oder wieder ausgeglichen wird und damit von vornherein eine wirtschaftliche Belastung vermieden werden soll.