

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung will in der zweiten Jahreshälfte per Gesetz kleine und mittlere Unternehmen bürokratisch entlasten (Nr. 1) und die betriebliche Altersversorgung fördern (Nr. 2).

Zwei aktuelle Urteile behandeln den Aspekt der verdeckten Gewinnausschüttung bei faktischer Geschäftsführung (Nr. 3) und bei einer Mitgliedschaft der GmbH in einem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub (Nr. 4). Mit dem Thema „Nießbrauch an GmbH-Anteilen“ erläutern wir Ihnen eine in der Praxis durchaus gebräuchliche Form der Anteilsübertragung auf die nächste Generation (Nr. 6 bis 8).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Gesetzgebung:** Zweites Bürokratieentlastungsgesetz (BEG II)
- 2 Betriebliche Altersversorgung:** Steuerliche Verbesserungen geplant
- 3 Faktischer Geschäftsführer:** Zahlung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschlägen als verdeckte Gewinnausschüttung
- 4 Wirtschafts- und Gesellschaftsclub:** Wann die Mitgliedsbeiträge der GmbH verdeckte Gewinnausschüttungen sind
- 5 GmbH-Gründung im Ausland:** Keine Eintragung einer GmbH ins Handelsregister nach Beurkundung der Gründung in der Schweiz
- 6 Nießbrauch an GmbH-Anteilen (1):** Rechtliche Zulässigkeit und Erscheinungsformen des Nießbrauchs
- 7 Nießbrauch an GmbH-Anteilen (2):** Verteilung der Gesellschafterrechte auf Nießbraucher und Gesellschafter
- 8 Nießbrauch an GmbH-Anteilen (3):** Wer versteuert den Veräußerungserlös und die Gewinnausschüttungen?

1 Gesetzgebung: Zweites Bürokratieentlastungsgesetz (BEG II)

Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen (KMU) werden durch Bürokratie aufgrund von rechtlichen Vorgaben und damit verbundenen Kosten besonders belastet. Das Bundeswirtschaftsministerium hat Ende Juni 2016 den Referentenentwurf für ein zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie vorgelegt. Folgende Entlastungsmaßnahmen sind unter anderem vorgesehen:

- **Aufbewahrungsfrist für Lieferscheine:** Es ist vorgesehen, die Aufbewahrungsfrist für Lieferscheine zu lockern. Lieferscheine, die keine Buchungsbelege sind, können vernichtet werden. Einnahmen-Überschuss-Rechner sind davon besonders begünstigt, da bei ihnen Lieferscheine als empfangene oder abgesandte Handelsbriefe qualifiziert werden.
- **Lohngrenze für Vierteljahresanmeldungen:** Vorgeesehen ist, die Grenzen für die vierteljährliche Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen von 4.000 Euro auf 5.000 Euro anzuheben. Dies entlastet insbesondere Arbeitgeber mit wenigen Arbeitnehmern, da künftig in diesen Fällen nur vier Anmeldungen statt zwölf abgegeben werden müssen.
- Die **Kleinunternehmergrenze** (§ 19 Abs. 1 UStG) soll **von 17.500 Euro auf 20.000 Euro angehoben** werden. Während damit die Grenze für die Umsätze zzgl. der darauf entfallenden Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr angehoben wird, soll eine Anpassung der voraussichtlichen Jahresumsatzgrenze für das laufende Kalenderjahr von derzeit 50.000 Euro nicht erfolgen.
- Die **Grenze für Kleinbetragsrechnungen** soll **von 150 Euro auf 200 Euro angehoben werden**. Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 Euro nicht übersteigen, brauchen gemäß § 33 Abs. 1 UStDV nicht alle Angaben zu enthalten, die nach § 14 Abs. 4 UStG für Rechnungen vorgeschrieben sind, um zum Vorsteuerabzug zu berechtigen. Damit werden sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger entlastet, ohne den Vorsteuerabzug zu gefährden. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie erlaubt es, für Rechnungen bis 400 Euro auf die strengen Pflichtangaben in Rechnungen zu verzichten. Insofern wäre eine weitere EU-Harmonisierung wünschenswert.

Darüber hinaus enthält der Gesetzentwurf drei weitere Maßnahmen aus dem Bereich des Steuerrechts: Die Anhebung der Pauschalierungsgrenze für kurzfristig Beschäftigte nach § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG, die Reduzierung von Mitteilungspflichten für Kirchensteuerabzugsverpflichtete nach § 51a EStG sowie eine Vereinfachung des Faktorverfahrens beim LSt-Abzug von Ehegatten.

In seiner Stellungnahme regt der Deutsche Steuerberaterverband weiterhin eine Anhebung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) auf 1.000 Euro an. Die jetzige Grenze von 410 Euro gilt seit 1964 unverändert – ungeachtet der Geldentwertung.

2 Betriebliche Altersversorgung: Steuerliche Verbesserungen geplant

Wie der Deutsche Industrie- und Handelskammertag in seiner jüngsten Steuer-Information berichtet, kann aus Gesprächen mit dem Bundesfinanzministerium (BMF) und dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales der Schluss gezogen werden, dass vermutlich während der Sommerpause vom BMF ein Gesetz zur Reform der betrieblichen Altersvorsorge vorbereitet wird. Danach ist Folgendes geplant:

Arbeitgeber sollen einen **Förderbetrag** erhalten, wenn sie für ihre Arbeitnehmer **Zahlungen in die betriebliche Altersvorsorge leisten**. Voraussetzung ist, dass ein bestimmtes Gehalt der begünstigten Arbeitnehmer nicht überschritten wird. Die genaue Grenze ist noch nicht festgelegt, dürfte sich aber vermutlich in einem Rahmen bis 2.000 Euro brutto bewegen. Arbeitgeber, die einen Betrag von 200 bis 500 Euro in die betriebliche Altersvorsorge für den Arbeitnehmer einzahlen, sollen **30 Prozent des eingezahlten Betrags** erstattet bekommen. Der Erstattungsbetrag könnte im Wege der Verrechnung über das Lohnsteuerabzugsverfahren erfolgen.

Weiterhin soll es eine **Änderung in § 3 Nr. 63 EStG** geben. Die bisherige 4-Prozent-Grenze von der Beitragsbemessungsgrenze und der zusätzliche Höchstbetrag von 1.800 Euro für Versorgungszusagen nach dem 31.12.2004 sollen zusammengeführt werden. Es ist vorgesehen, dass künftig 6,5 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze vom Arbeitgeber lohnsteuerfrei in die betriebliche Altersvorsorge des Mitarbeiters eingezahlt werden können.

3 Faktischer Geschäftsführer: Zahlung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschlägen als verdeckte Gewinnausschüttung

Der Bundesfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die Zahlung der genannten Zuschläge (so genannte SFN-Zuschläge) an Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) führt. Begründung: Die Zahlung derartiger Zuschläge sei nicht mit dem Aufgabenbild eines GGF vereinbar, der zu jeder Zeit und ohne zusätzliche Vergütung für seine Gesellschaft einsatzbereit sein müsse. Anderen Arbeitnehmern können derartige Zuschläge steuerbegünstigt (§ 3b EStG) problemlos gezahlt werden, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.

Das Finanzgericht Münster hatte sich mit der Frage zu beschäftigen, ob die BFH-Rechtsprechung betreffend GGF auch für sogenannte faktische Geschäftsführer gilt. In diesem Zusammenhang war auch die Frage zu klären, wann ein GmbH-Mitarbeiter faktischer Geschäftsführer ist.

Im Urteilsfall waren die 70-jährige M mit einer Beteiligung von 40 Prozent sowie ihr 40-jähriger Sohn S mit einer Beteiligung von 60 Prozent Gesellschafter einer Diskotheken-GmbH M war alleinige Geschäftsführerin, S Arbeitnehmer der GmbH. Beide bezogen gleich hohe Vergütungen

von maximal 280.000 DM jährlich, S zusätzlich – ebenso wie alle übrigen ca. 70 Arbeitnehmer der GmbH – steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

Die steuerfreien Zuschläge für S behandelte das Finanzamt als vGA, da S faktischer Geschäftsführer sei. Gegen diese Annahme richtete sich die – erfolglose – Klage der GmbH.

Nach Auffassung des Finanzgerichts war S als **faktischer Geschäftsführer** der GmbH anzusehen, weil

- zu seinen Aufgaben laut Anstellungsvertrag auch die Mitwirkung in der Geschäftsführung gehörte;
- die gleich hohen Vergütungen darauf hindeuten, dass M und S hinsichtlich ihrer Verantwortlichkeit für die GmbH gleichgestellt waren;
- die Aufgabenbereiche von M und S in den jeweiligen Anstellungsverträgen nur knapp umrissen waren, S aber in vielfältiger und erheblicher Weise im Außenverhältnis für die GmbH tätig war;

Angesichts der Gesamtumstände oblagen S Organisation, Veranstaltungsplanung, Personalangelegenheiten sowie Beziehungen zu Lieferanten und anderen Geschäftspartnern. Dies entspricht bei einer Diskothek der Führung der laufenden Geschäfte. Die Zuständigkeit von M für Buchhaltung, Steuerberatung und Investitionen änderte daran nichts.

Die ständige Rechtsprechung des BFH, wonach SFN-Zuschläge an GGF im Regelfall vGA darstellen, ist nach Auffassung des Gerichts **auf faktische Geschäftsführer übertragbar**. Besondere betriebliche Gründe, die solche Zuschläge gerechtfertigt hätten, wurden nicht vorgebracht; allein die betrieblich notwendige Nachtarbeit in einer Diskothek reicht nicht aus. Auch ein betriebsinterner Vergleich widerlegt die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen nicht, da die übrigen von derartigen Zuschlägen profitierenden Mitarbeiter mit S nicht vergleichbar waren, M als vergleichbare Mitarbeiterin dagegen keine Zuschläge erhielt.

4 Wirtschafts- und Gesellschaftsclub: Wann die Mitgliedsbeiträge der GmbH verdeckte Gewinnausschüttungen sind

Dient die Mitgliedschaft einer GmbH in einem Wirtschaftsclub auch den privaten Interessen des Gesellschafter-Geschäftsführers, sind die Mitgliedsbeiträge als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu behandeln. So entschied das Finanzgericht (FG) Bremen mit Urteil vom 15.10.2015.

Im Urteilsfall war A alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Er führte die Firma von seiner Wohnadresse aus. Im Streitjahr wurde die X-GmbH Mitglied in dem Wirtschafts- und Gesellschaftsclub C. Nach der vertraglichen Vereinbarung standen dem Club zwei Mitarbeiter der X-GmbH zur Verfügung. A suchte im Jahr 2001 an mindestens 25 Tagen und im Jahr 2002 an 23 Tagen den Club auf und bewirtete auf Kosten der X-GmbH verschiedene Personen.

Das Finanzamt sah die Beiträge der GmbH für die Mitgliedschaft als vGA an und erhöhte entsprechend den Gewinn der GmbH.

In dem dagegen gerichteten Einspruchsverfahren vertrat die X-GmbH die Auffassung, sie habe sich für die Mitgliedschaft im Wirtschaftsclub entschieden, um kurzfristig ein Besprechungszimmer zur Verfügung zu haben. Die Möglichkeit, die Leistungen des Clubs auch privat zu nutzen, sei ganz gering einzustufen.

Das Finanzamt wies den Einspruch als unbegründet zurück.

Das FG bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Dabei bezweifelt das Gericht nicht, dass die Mitgliedschaft in dem Club auch geschäftlich genutzt wurde. Es seien wohl in den Räumlichkeiten des Clubs Kontakte zu Geschäftspartnern geknüpft und vorhandene Kontakte intensiviert worden.

Allerdings konnte das FG **kein ausschließliches betriebliches Interesse** der X-GmbH an der Mitgliedschaft erkennen. Denn das Angebot des Clubs war auch darauf ausgerichtet, den Mitgliedern im privaten Bereich Nutzungsmöglichkeiten zu bieten. So bot der Club seinen Mitgliedern nicht nur eine hochwertige Küche, sondern auch die Teilnahme an Golf-Turnieren, Club-Reisen sowie an Wein- und Zigarrenproben an.

5 GmbH-Gründung im Ausland: Keine Eintragung einer GmbH ins Handelsregister nach Beurkundung der Gründung in der Schweiz

Die Zulässigkeit der Beurkundung durch ausländische Notare beschäftigt in regelmäßigen Abständen deutsche Gerichte. Insbesondere die Beurkundung einer GmbH-Gründung in der Schweiz wird häufig wegen der dort günstigeren Gebühren erwogen. Einen solchen Fall hatte das Amtsgericht Berlin-Charlottenburg kürzlich zu beurteilen.

Der Sachverhalt: Am 9.9.2015 wurde die Gründung der S-GmbH zum Handelsregister angemeldet. Mit der Anmeldung wurde eine mit Apostille versehene (beglaubigte) öffentliche Urkunde des schweizer Notars W, dienstansässig im Kanton Bern, eingereicht. Das Gericht hat die GmbH in Gründung (nachfolgend GmbH i.G.) darauf hingewiesen, dass es die Beurkundung der Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch einen schweizer Notar als nicht ausreichend erachtet, um die Form des § 21 Abs. 1 GmbHG zu wahren. Die Anmeldung der Eintragung sei zurückzuweisen, da die GmbH i.G. nicht ordnungsgemäß errichtet worden sei (§ 9c Abs. 1 Satz 1 GmbHG).

Dies gelte insbesondere für die Beurkundung durch einen Notar des Schweizer Kantons Bern, da das dort zu beachtende Beurkundungsverfahren derart von deutschen Standards abweiche, dass nicht von einer Gleichwertigkeit der Beurkundung gesprochen werden könne. Eine Beurkundung durch einen ausländischen Notar sei der Beurkundung durch einen deutschen Notar nur dann gleichwertig, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt seien:

Die ausländische Urkundsperson habe zum einen für die Errichtung der Urkunde ein Verfahrensrecht zu beachten, das den tragenden Grundsätzen des deutschen Beurkundungsrechts entspreche. Zum anderen müsse die ausländische Urkundsperson nach Vorbildung und Stellung im Rechtsleben eine der Tätigkeit des deutschen Notars entsprechende Funktion ausüben.

Das Gericht sieht die **Gleichwertigkeit des Verfahrensrechts** als **nicht gegeben**. Nach dem Berner Beurkundungsverfahren liest der Notar die Urkunde nur dann vor, soweit sie Willenserklärungen enthält. Anlagen zur Urkunde sind lediglich mit einem Vermerk des Notars über die Zugehörigkeit zu der betreffenden Urschrift zu versehen. Nach deutschem Beurkundungsverfahren erstreckt sich die Vorlesungspflicht dagegen auf die gesamte Beurkundung. Das **Nichtverlesen der Urkunde** oder von Teilen der Urkunde **führt zur Nichtigkeit der Beurkundung**.

6 Nießbrauch an GmbH-Anteilen (1): Rechtliche Zulässigkeit und Erscheinungsformen des Nießbrauchs

Die Bestellung eines Nießbrauchs ist ein beliebtes Instrument, um Vermögenswerte auf die nächste Generation zu übertragen. Wurde bislang ein Nießbrauch vorrangig im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen vereinbart, entscheiden sich derzeit auch Unternehmer und GmbH-Gesellschafter vermehrt für eine Nießbrauchsgestaltung bei der Übertragung von Betriebsvermögen und GmbH-Anteilen.

• Zulässigkeit des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen

Ein Nießbrauch kann an einer Sache (z.B. einem Grundstück) oder an einem Recht (z.B. einer Forderung) bestellt werden (§§ 1030, 1068 BGB). Für die Bestellung des Nießbrauchs an einer GmbH-Beteiligung gelten die Vorschriften des BGB über den Nießbrauch an Rechten. Wird der Nießbrauch an einem Recht (z.B. an einer Darlehensforderung) bestellt, kann der Nießbraucher die „Nutzungen“ aus diesem Recht ziehen; ihm stehen die „Früchte“ des Rechts sowie alle weiteren Vorteile zu, die mit diesem Recht verbunden sind.

Beispiele:

1. Wird der Nießbrauch an einer verzinslichen Forderung bestellt, stehen dem Nießbraucher als „Früchte“ die Zinsen zu.
2. Beim Nießbrauch an einer vermieteten Eigentumswohnung stehen dem Nießbraucher die Mieten zu.

In Bezug auf den Nießbrauch an GmbH-Anteilen bedeutet dies, dass der Nießbrauchsberechtigte zwar nicht Gesellschafter ist, aber Anspruch auf die Vorteile hat, die die Geschäftsanteile mit sich bringen, also insbesondere den Gewinn, nicht dagegen auf einen Anteil an den stillen Reserven oder am Anlagevermögen. Der Nießbraucher hat ferner einen Anspruch auf die an die Stelle des Geschäftsanteils tretenden Surrogate. Dazu gehören Einziehungsentgelte nach § 34 GmbHG, der Abfindungsanspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters, Barabfindungen bei Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz und

Liquidationserlöse nach § 72 GmbHG, wenn die GmbH aufgelöst wird.

Zu beachten ist, ob die GmbH-Satzung eine **Vinkulierungsklausel** enthält, die die Übertragbarkeit und Belastung von Geschäftsanteilen ausschließt. Ist dies der Fall, ist auch die Bestellung eines Nießbrauchs an diesen Anteilen unzulässig (§ 1069 Abs. 2 BGB).

• Arten des Nießbrauchs

Grundsätzlich sind drei Arten des Nießbrauchs an Geschäftsanteilen zu unterscheiden:

(1) Vorbehaltsnießbrauch

Beim Vorbehaltsnießbrauch wird ein GmbH-Anteil insbesondere zum Zweck der Unternehmensnachfolge auf einen Dritten im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Hierbei sollen jedoch dem Zuwendenden die Nutzungen des Geschäftsanteils vorbehalten bleiben, so dass das Ziel des Vorbehaltsnießbrauchs letztlich ist, die wirtschaftliche Versorgung des Übertragenden zu sichern.

(2) Zuwendungsnießbrauch

Zuwendungsnießbrauch meint den umgekehrten Fall: Die Gesellschafterstellung des Zuwendenden bleibt unberührt. Die Gewinne aus den Geschäftsanteilen kommen jedoch einem Dritten zu (z.B. einem in der Ausbildung befindlichen Kind).

(3) Vermächtnisnießbrauch

Ein Vermächtnisnießbrauch liegt vor, wenn der oder die Erben aufgrund eines Testaments oder Erbvertrags verpflichtet sind, dem Bedachten einen Nießbrauch an der GmbH-Beteiligung zu bestellen. Die Nießbrauchsbestellung kann also nicht unmittelbar durch den Gesellschafter (= Erblasser) erfolgen, sondern nur durch den oder die Erben.

Beispiel:

GmbH-Gesellschafter V vererbt seine Beteiligung an seinen Sohn und verpflichtet diesen im Testament, dem Bruder des Vaters den Nießbrauch an dieser Beteiligung zu bestellen.

7 Nießbrauch an GmbH-Anteilen (2): Verteilung der Gesellschafterrechte auf Nießbraucher und Gesellschafter

• Bestellung des Nießbrauchs

Die Bestellung des Nießbrauchrechts an GmbH-Anteilen erfolgt durch notarielle Beurkundung gemäß §§ 1069 Abs. 1 BGB in Verbindung mit 15 Abs. 3 GmbHG. Im Fall des Vorbehaltsnießbrauchs werden in der notariellen Urkunde sowohl die schenkweise Übertragung der Geschäftsanteile als auch die Nießbrauchsbestellung durch den Beschenkten zugunsten des Übertragenden festgehalten.

Hierbei ist es auch möglich, einen inhaltsgleichen Vorbehaltsnießbrauch zugunsten des Ehepartners, aufschiebend bedingt auf den Tod des Gesellschafters, zu beurkunden, um so für die **finanzielle Absicherung des Ehepartners**

nach einem etwaigen Vorversterben des Gesellschafters zu sorgen.

Gemäß § 40 GmbHG ist nach Wirksamwerden „jeder Veränderung in den Personen der Gesellschafter oder des Umfangs ihrer Beteiligung“ eine neue Gesellschafterliste zu erstellen und zum Handelsregister einzureichen. Die schenkweise Übertragung des Geschäftsanteils stellt eine solche Veränderung im Sinne des § 40 GmbHG dar, sodass eine **neue Gesellschafterliste** im Anschluss daran **zum Handelsregister** eingereicht werden muss.

Fraglich ist jedoch, ob die Bestellung des Nießbrauchs selbst in die Gesellschafterliste einzutragen ist oder eingetragen werden kann. Die Bestellung eines Nießbrauchs am GmbH-Anteil hat weder eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse, noch des Umfangs der Beteiligung zur Folge, sodass sie nicht vom Wortlaut der Norm erfasst ist, ein **Eintrag** in die Gesellschafterliste demnach **nicht in Frage** kommt.

- **Verteilung der Gesellschafterrechte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter**

Hinsichtlich der Gesellschafterrechte stellt sich im Rahmen der Vertragsgestaltung die Frage, wie diese zwischen Nießbraucher und Gesellschafter zu verteilen sind bzw. wem sie zustehen. Hierbei sollte ein angemessener Ausgleich zwischen den Interessen des Nießbrauchers und denen des Gesellschafters angestrebt werden. Im Einzelnen geht es insbesondere um das Stimmrecht und die Gewinnverteilung.

(1) Stimmrecht

Beim Stimmrecht handelt es sich um ein unselbstständiges Mitgliedschaftsrecht, das untrennbar mit dem GmbH-Anteil verbunden ist (Abspaltungsverbot). Gerade im Rahmen der Unternehmensnachfolge möchte sich der Übertragende jedoch häufig weitgehende Mitspracherechte an „seinem Lebenswerk“, aus dem er im Fall des Nießbrauchs auch noch die Erträge ziehen möchte, vorbehalten. Als Inhaber eines Geschäftsanteils gilt nach § 16 Abs. 1 Satz 1 GmbHG nur, wer in der Gesellschafterliste eingetragen ist. Nur dem Eingetragenen – somit dem Übertragungsempfänger – steht sodann auch das Stimmrecht zu.

Jedoch ist es grundsätzlich zulässig, das Stimmrecht durch einen Bevollmächtigten, auch durch den Vorbehaltsnießbraucher, ausüben zu lassen, § 47 Abs. 3 GmbHG. Eine solche **Stimmrechtsvollmacht** kann auch **unwiderprüflich** erteilt werden.

(2) Gewinnbezugsrecht und Gewinnausschüttung

Vermieden werden muss jede Unklarheit darüber, wer berechtigt ist, die Gewinne zu beziehen und wem gegenüber die Gesellschaft letztlich zur Ausschüttung verpflichtet ist. Bei der Beurteilung dieser Frage können materielle Berechtigung und formelle Legitimation im Widerspruch zueinander stehen.

Mangels Eintragung des Nießbrauchers in die Gesellschafterliste stehen dem Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft uneingeschränkt die Gesellschafterrechte und somit auch das Gewinnbezugsrecht zu. Im Verhältnis zur Gesellschaft gilt gemäß § 16 GmbHG allein der in der Gesellschafterliste Eingetragene als Gesellschaf-

ter. Aufgrund der Vereinbarung des Nießbrauchs ist der Nießbraucher jedoch im Verhältnis zum Gesellschafter gewinnbezugsberechtigt. Der Widerspruch ist so zu lösen, dass eine **doppelte Legitimation des Nießbrauchers** erforderlich ist:

1. Eine Legitimation des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft laut Gesellschafterliste sowie
2. eine Legitimation des Nießbrauchers gegenüber dem Gesellschafter.

Liegen diese Voraussetzungen vor, **hat der Nießbraucher ein eigenes, direktes Gewinnbezugsrecht** gegenüber der Gesellschaft. Grundlage der Legitimation ist insoweit die Nießbrauchsbestellungsurkunde. In der Praxis ist dringend auf die **Anzeige des Nießbrauchs bei der Gesellschaft** zu achten.

8 Nießbrauch an GmbH-Anteilen (3): Wer versteuert den Veräußerungserlös und die Gewinnausschüttungen?

Aus steuerlicher Sicht sind im Fall einer Nießbrauchsbestellung zwei Fragen von Bedeutung:

Wer ist Eigentümer der Anteile und hat demzufolge einen Veräußerungserlös nach § 17 EStG (ab einer Beteiligung von mindestens 1 Prozent am Stammkapital) oder nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG (bei einer Beteiligung am Stammkapital unter 1 Prozent) zu versteuern?

Wer hat die auf den nießbrauchsbelasteten GmbH-Anteil entfallenden Gewinnausschüttungen zu versteuern?

- **Rechtliches und wirtschaftliches Eigentum**

Die Antwort auf die erste Frage ist nicht selbstverständlich, da das Steuerrecht in § 39 der Abgabenordnung (AO) zwischen dem rechtlichen und dem wirtschaftlichen Eigentümer unterscheidet.

Rechtlicher Eigentümer des Geschäftsanteils ist der Gesellschafter, mithin regelmäßig derjenige, der in der zum Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste eingetragen ist. Grundsätzlich ist der rechtliche Eigentümer auch wirtschaftlicher Eigentümer der Geschäftsanteile. Allerdings macht § 39 AO davon bestimmte Ausnahmen.

Ein Wirtschaftsgut ist danach dann nicht dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen, wenn ein anderer die tatsächliche Herrschaft über dieses Wirtschaftsgut ausübt, und zwar in der Weise, dass er den rechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann (**wirtschaftlicher Eigentümer**). Mit Blick auf den Umstand, dass § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO lediglich Treuhandverhältnisse sowie das Sicherungseigentum und den Eigenbesitz nennt, stellt sich die Frage, ob und ggf. unter welchen Umständen der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer ist.

Grundsätzlich stehen die Verwaltungsrechte dem Gesellschafter und nicht dem Nießbraucher zu. Chancen auf Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung trägt allein der Gesellschafter. Der Nießbraucher ist daher in al-

ler Regel nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteils.

Anders kann dies aber in Fällen sein, in denen dem Vorbehaltsnießbraucher eine umfassende und unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht oder sogar weitergehende Rechte eingeräumt werden, die letztlich dazu führen, dass er entscheidenden Einfluss auf das Handeln der Gesellschaft und damit unter Umständen sogar mehr Befugnisse hat als der Gesellschafter selbst (BFH, Urteil vom 24.1.2012).

• Versteuerung der Gewinnausschüttungen

Wem die Einkünfte, die aus den GmbH-Geschäftsanteilen resultieren, einkommensteuerrechtlich zugerechnet werden, hängt nach der BFH-Rechtsprechung und dem insoweit immer noch gültigen Nießbrauchserlass vom 23.11.1983 (BGBl I 1983, S. 508) von der Art des bestellten Nießbrauchs ab.

(1) Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch

Im Rahmen des Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauchs erfolgt eine Zurechnung der Erträge beim Nießbraucher. Der Nießbraucher hat sich lediglich die Rechte, die ihm schon als Eigentümer zustanden, vorbehalten (Vorbehaltsnießbrauch) bzw. der Nachlass ist von vornherein mit der Vermächtnisverpflichtung belastet, was „ausschließe, die Erträge des nießbrauchsbelasteten Vermögens dem Erben zuzurechnen“ (Vermächtnisnießbrauch).

(2) Zuwendungsnießbrauch

Im Falle des Zuwendungsnießbrauchs werden die Einkünfte weiterhin dem Nießbrauchsbesteller zugerechnet. Gemäß § 20 EStG erziele Einkünfte nur, wer Kapital im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zur Nutzung überlasse. Diese Voraussetzungen erfülle allein der Nießbrauchsbesteller, der lediglich künftige Ertragnisansprüche im Wege der Vorausabtretung übertrage.

9 Versicherungen für Mitarbeiter: Gilt die Sachbezugsfreigrenze?

In der Praxis ist umstritten, ob für Beiträge des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Mitarbeiter die 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) anwendbar ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellen diese Beiträge nicht begünstigten Barlohn dar. Der BFH hatte mit Urteil vom 14.4.2011 zwar entschieden, dass die Gewährung von Krankenversicherungsschutz in Höhe der geleisteten Beiträge Sachlohn ist, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags von seinem Arbeitgeber ausschließlich Versicherungsschutz und nicht auch eine Geldleistung verlangen kann. Diese Entscheidung hat sich die Verwaltung aber nicht zu eigen gemacht.

Das **Finanzgericht Sachsen** hat nunmehr mit Urteil vom 16.3.2016 **entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden**, dass die Sachbezugsfreigrenze auch für Beiträge des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Mitarbeiter gilt.

Im Streitfall hatte der Arbeitgeber für seine Mitarbeiter eine Zusatzkrankenversicherung abgeschlossen, die pro Mitarbeiter 36 Euro kostete. Die Mitarbeiter hatten einen

unmittelbaren Leistungsanspruch. Der Arbeitgeber hatte die Krankenversicherung als steuerpflichtigen Arbeitslohn behandelt; im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung hatte jedoch ein Mitarbeiter beantragt, die Leistungen als Sachlohn zu behandeln und die Freigrenze von 44 Euro anzuwenden.

Das Finanzamt folgte dem nicht. Während das Finanzgericht die Auffassung des Mitarbeiters bestätigte, hat das Finanzamt Revision gegen das Urteil angekündigt.

10 Betriebsprüfung: Ablaufhemmung durch Anordnung einer Betriebsprüfung?

Die Festsetzungsverjährung spielt im Steuerrecht eine wichtige Rolle. Denn eine Steuerfestsetzung – ebenso die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids – ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 AO). Die **Festsetzungsfrist** beträgt im Regelfall **vier Jahre** und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, beginnt sie abweichend davon mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 AO).

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Man spricht in diesem Fall von einer Ablaufhemmung durch eine Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO).

Es ist daher kein Wunder, dass viele Finanzämter vor Ablauf der Festsetzungsfrist von Steuerbescheiden eine Außenprüfung anordnen, um die Bescheide nicht unanfechtbar werden zu lassen. Doch was bedeutet „mit einer Außenprüfung begonnen“? Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat sich mit seinem Urteil vom 1.9.2015 (Az. 8 K 8009/12) zur Frage geäußert, welche Handlungen das FA vornehmen muss, damit eine Ablaufhemmung hinsichtlich der Festsetzungsverjährung eintritt.

Im Urteilsfall hatte das Finanzamt der Klägerin einen Fragebogen überreicht und sich eine Daten-CD aushändigen lassen. Anschließend fanden innerhalb der Finanzverwaltung ausschließlich interne Maßnahmen, wie zum Beispiel handschriftliche Notizen etc., statt.

Das Finanzgericht hat in diesem Urteil klargestellt, dass durch diese Maßnahmen keine Ablaufhemmung eintritt. Der Eintritt einer Ablaufhemmung setzt **qualifizierte Prüfungshandlungen** voraus, die **auch für den Steuerpflichtigen als Prüfungshandlungen erkennbar** sind.

Für die Praxis ist diese Entscheidung von erheblicher Bedeutung, da viele Finanzämter genau dieses Verfahren praktizieren und erst einmal nur eine Prüfungsanordnung erlassen. Die Finanzbehörden haben sicherlich auch aus diesem Grunde gegen die Entscheidung Revision beim BFH eingelegt (BFH-Az. I R 76/15).