

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

die letzten Wochen waren geprägt von diversen Aktivitäten der Steuerpolitik und einer „lebhaften“ Rechtsprechung. Im Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat wurde endlich eine Lösung für die Erbschaftsteuer bei der Übertragung/Vererbung von Betriebsvermögen und GmbH-Beteiligungen gefunden (Nr. 4). Ferner hat das Bundesfinanzministerium einen Gesetzentwurf vorgelegt, der eine Rettung von Verlustvorträgen einer GmbH trotz „schädlicher“ Anteilsverkäufe ermöglichen soll (Nr. 3).

Wichtige Entscheidungen fällt die EuGH zur rückwirkenden Anerkennung des Vorsteuerabzugs nach einer Rechnungskorrektur (Nr. 6). Sollte für Sie als Gesellschafter-Geschäftsführer für 2017 die Änderung einer Tantiemeregelung oder eine Gehaltserhöhung infrage kommen, sollten Sie die Beiträge Nr. 1 und 2 zur Kenntnis nehmen.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Tantiemevereinbarung für 2017:** Angemessenheitskriterien beachten
- 2 Gehaltserhöhung** für 2017 steuersicher vereinbaren
- 3 GmbH-Verluste bei Anteilsveräußerung:** Neues Gesetz rettet Verlustverrechnung
- 4 Erbschaftsteuer:** Neuregelung bei der Übertragung von Betriebsvermögen und GmbH-Beteiligungen
- 5 Gesellschafter-Geschäftsführer:** Zur Abzugsfähigkeit eines Bürgerschaftsverlustes
- 6 Rechnungskorrektur:** Vorsteuerabzug ist rückwirkend anzuerkennen
- 7 Familien-GmbH & Co. KG (1):** Zivilrechtliche Anforderungen bei der Beteiligung von Kindern
- 8 Familien-GmbH & Co. KG (2):** Wann sind Kinder Mitunternehmer?
- 9 GmbH-Gründung/Stammkapitalerhöhung:** Bei einer Mischeinlage keine Befreiung von der Mindesteinzahlung auf die Bareinlage

1 Tantiemevereinbarung für 2017: Angemessenheitskriterien beachten

Wer als Gesellschafter-Geschäftsführer für 2017 erstmals eine Tantieme vereinbaren oder eine solche anheben möchte, muss die nachstehenden von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze beachten.

Viele Jahre lang vertrat der BFH die Auffassung, dass die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu mindestens **75 Prozent** aus einem **Festgehalt** und in der Regel höchstens zu **25 Prozent** aus einer **Tantieme** bestehen darf. Seit 2003 hat die BFH-Rechtsprechung dann mehr Freiräume für die Ausgestaltung von Gewinnbeteiligungen eröffnet. So wurde zunächst eine Gewinnbeteiligung von 30 Prozent selbst bei durchschnittlicher Ertragslage als „noch üblich“ bezeichnet, wie sich anhand der vom BFH ausgewerteten Gehaltsstrukturuntersuchungen belegen lässt. Und wenn der wirtschaftliche Erfolg einer GmbH zunächst nicht absehbar ist, besteht auch keine Pflicht, die Tantieme auf 30 Prozent der Gesamtvergütung zu begrenzen. Die Finanzverwaltung behandelt heute das 75:25-Verhältnis als Nichtaufgriffsgrenze. Erst wenn die variable Vergütung 25 Prozent der Gesamtvergütung übersteigt, soll im Einzelfall ermittelt werden, ob die Tantieme betrieblich oder gesellschaftlich (= verdeckte Gewinnausschüttung, vGA) veranlasst ist.

Wesentlich hartnäckiger verteidigen Finanzverwaltung und BFH die 50-Prozent-Grenze bei Gewinnbeteiligungen. Danach darf die Gewinnbeteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers **maximal 50 Prozent des Jahresüberschusses** der GmbH betragen. Bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern gilt dies für die Summe aller Gewinnbeteiligungen. Darüber hinausgehende Erfolgsbeteiligungen sind nach Ansicht des BFH regelmäßig unüblich und insoweit vGA. Dahinter steht die durchaus nachvollziehbare Überlegung, dass sich Unternehmen und Geschäftsführer einen erzielten (Mehr-)Gewinn in der Regel hälftig teilen.

Eine höhere, über 50 Prozent liegende Gewinnbeteiligung, so der BFH, sei nur anzuerkennen, wenn es **besondere Gründe** für eine solche „außergewöhnlich hohe“ Erfolgsbeteiligung gebe.

- Klargestellt hat der BFH, dass bei einer „personenbezogenen“ **Freiberufler-GmbH** der hohe persönliche Einsatz des Geschäftsführers nicht ausreicht, um von der 50-Prozent-Obergrenze abzuweichen.
- Zu den **Ausnahmesituationen** zählen beispielsweise die ersten fünf Jahre nach der GmbH-Gründung oder eine grundlegende Betriebsumstrukturierung mit Gewinneinbußen. Als Nachweis für den Ausnahme-Charakter einer Tantiemeregung, die die 50-Prozent-Grenze überschreitet, sollten entsprechende Aufzeichnungen gemacht werden.

Fest-Tantiemen oder Jahressonderzahlungen, die bei Überschreiten bestimmter Umsatzgrenzen fällig werden, zählen zur Festvergütung und unterliegen nicht den Beschränkungen für Gewinnbeteiligungen, sondern nur der Angemessenheitsprüfung der Gesamtausstattung.

Umsatzbeteiligungen werden nach wie vor steuerlich nur anerkannt, wenn sie zeitlich und betragsmäßig begrenzt sind. Außerdem muss es für diese Form der Tantieme eine besondere Rechtfertigung geben, z.B. die Aufbau- oder eine Expansionsphase oder die Branchenüblichkeit.

Für alle Tantiemevereinbarungen gilt, dass sich deren **Angemessenheit** nur nach den Verhältnissen im Zugzeitpunkt richtet. Wenn eine GmbH im Fall einer Gewinnbeteiligung auf Nummer sicher gehen will, bauen die Gesellschafter in die Tantiemevereinbarung bereits die 50-Prozent-Obergrenze ein.

2 Gehaltserhöhung für 2017 steuersicher vereinbaren

Wer als allein oder mehrheitlich beteiligter und damit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer für 2017 eine Gehaltserhöhung für sich beabsichtigt, sollte diese noch **bis Ende Dezember 2016** unter Dach und Fach bringen und durch einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss absegnen lassen. Nur dann gilt die Erhöhung auch mit steuerlicher Wirkung ab Januar 2017.

Eine Gehaltserhöhung, die erst im Laufe des Jahres 2017 vereinbart wird, gilt wegen des **steuerlichen Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbots** für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer erst von dem auf die Erhöhung folgenden Monat an.

Zwar gilt das Verbot grundsätzlich nicht für **Minderheitsgesellschafter**. Trotzdem ist Vorsicht geboten: Nach geltender BFH-Rechtsprechung hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Minderheitsbeteiligung auch dann eine beherrschende Stellung, wenn er sich zusammen mit einem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer, der ebenfalls eine Minderheitsbeteiligung hält, eine Gehaltserhöhung genehmigt und die Anteile beider Geschäftsführer zusammengenommen eine Mehrheitsbeteiligung ergeben. In einem solchen Fall unterstellt die Rechtsprechung eine **beherrschende Stellung wegen gleichgerichteter Interessen**.

Geschäftsführer und andere Mitarbeiter der GmbH, die keine Gesellschaftsanteile halten, aber einem beherrschenden Gesellschafter nahestehen (z.B. Angehörige), werden ebenfalls steuerlich als beherrschend angesehen. Deshalb gilt auch für diesen Personenkreis das Rückwirkungsverbot.

Auch wer als **Mehrheitsgesellschafter** das Sagen in der GmbH hat, muss seine Gehaltserhöhung (oder ein anderes Gehalts-Extra, wie z.B. einen höherwertigen Dienstwagen) förmlich **durch Gesellschafterbeschluss** absegnen lassen. Zu diesem Zweck muss eine Gesellschafterversammlung einberufen und die Gehaltserhöhung auf die Tagesordnung gesetzt werden. Erscheint der Minderheitsgesellschafter nicht zur Gesellschafterversammlung, weil er meint, er könne die beabsichtigte Gehaltserhöhung doch nicht verhindern, kann der Mehrheitsgesellschafter die Gehaltserhöhung allein beschließen. Als Nachweis für einen ordnungsgemäß gefassten Gesellschafterbeschluss

empfiehlt sich grundsätzlich ein von ihm erstelltes und unterschriebenes Versammlungsprotokoll. Mandanten-Information für GmbH-Geschäftsführer Nr. 6/2013, S. 2.

Wichtig: Wird eine Gehaltserhöhung formal nicht korrekt „verabschiedet“, hat der Betriebsprüfer leichtes Spiel, ein steuerliches „Mehrergebnis“ einzufahren. Denn die Erhöhung kann von ihm „dem Grunde nach“ beanstandet werden, was zu einer 100-prozentigen verdeckten Gewinnausschüttung der künftig ausgezahlten Erhöhungsbeträge führt.

3 GmbH-Verluste bei Anteilsveräußerung: Neues Gesetz rettet Verlustverrechnung

Erwirtschaftet eine GmbH Verluste, kann ein Gesellschaftserwerb aufgrund einer Anteilsübertragung zu gravierenden steuerlichen Nachteilen für die GmbH führen. Der Anteilsverkauf führt zu einer teilweisen oder gänzlichen Nichtabziehbarkeit von Verlusten, wenn die GmbH nach dem Gesellschaftserwerb wieder Gewinne erwirtschaftet (§ 8c KStG). Im Einzelnen:

- Werden **mehr als 50 Prozent** der Anteile mittelbar oder unmittelbar übertragen, so sind die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste in vollem Umfang nicht mehr abziehbar.
- Werden **mehr als 25 Prozent** der Anteile mittelbar oder unmittelbar übertragen, so sind die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste insoweit (d.h. anteilig) nicht mehr abziehbar.
- Bei einer Anteilsübertragung von **25 Prozent oder weniger** bleiben die Verluste unangetastet und damit verrechenbar.

Beispiel:

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, die zum 31.12.2015 einen festgestellten Verlust von 1 Mio. Euro aufweist. Ein Verlustrücktrag ist nicht möglich. A sucht einen branchenerfahrenen Geschäftspartner und überträgt 33 Prozent der Anteile an B, der als Gesellschafter-Geschäftsführer tätig wird.

Folge: Da mehr als 25 Prozent der Anteile übertragen werden, verliert die GmbH 33 Prozent an Verlustverrechnungspotenzial. 330.000 Euro Verluste können nicht mehr verrechnet werden. Hätte A dem B mehr als 50 Prozent der Anteile übertragen, so wäre der gesamte Verlust untergegangen.

Die Bundesregierung will die Sanierung von verlustträchtigen GmbHs erleichtern und hat zu diesem Zweck am 14.9.2016 den „Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustrechnung bei Körperschaften“ verabschiedet. Neben der bisherigen Vorschrift des § 8c KStG soll es einen neuen § 8d KStG (neu) zum sogenannten **fortführungsgebundenen Verlustvortrag** geben. Dieser sieht vor, dass nicht genutzte Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag weiterhin genutzt werden können.

Eine **zentrale Voraussetzung** für den Erhalt der Verlustverrechnung ist, dass die GmbH seit ihrer Gründung oder zumindest in den letzten drei Jahren vor dem schädlichen Beteiligungserwerb (sogenannter Beobachtungszeitraum) ausschließlich **denselben Geschäftsbetrieb ununterbrochen** unterhält. Der gesamte zum Schluss des Veranlagungszeitraums, in den die Anteilsveräußerung fällt, vorhandene Verlustvortrag wird dann zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag.

Die nach dem geplanten neuen § 8d KStG begünstigten **Verlustvorträge gehen unter, wenn**

- der Geschäftsbetrieb eingestellt, ruhend gestellt oder einer anderen Zweckbestimmung (z.B. Branchenwechsel) zugeführt wird,
- die Körperschaft einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb aufnimmt, sich an einer Mitunternehmerschaft beteiligt oder körperschaftsteuerlicher Organträger wird,
- Wirtschaftsgüter auf die Körperschaft zu einem Wertansatz, der unter dem gemeinen Wert liegt, übertragen werden.

Sofern eines der genannten schädlichen Ereignisse eintritt entfällt der fortführungsgebundene Verlustvortrag zum Zeitpunkt des Eintritts. Der Beobachtungszeitraum endet erst nach vollständiger Verrechnung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags bzw. mit Eintritt eines schädlichen Ereignisses.

Die Anwendung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags wird **nur auf Antrag** gewährt. Er ist zusammen mit der Steuererklärung für das Jahr abzugeben, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt. Nach dem bisherigen Wortlaut des Gesetzentwurfs wäre eine nachträgliche Antragstellung – z.B. aufgrund der Ergebnisse einer späteren Betriebsprüfung – nicht möglich. Der Antrag kann **erstmalig für nach dem 31.12.2015 erfolgte Anteilsveräußerungen** gestellt werden.

4 Erbschaftsteuer: Neuregelung bei der Übertragung von Betriebsvermögen und GmbH-Beteiligungen

Der Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat hat in der Nacht zum 22.9.2016 einen Kompromiss bei der Erbschaftsteuerreform gefunden. Damit steht ein langes Gesetzgebungsverfahren kurz vor dem Abschluss.

Warum überhaupt Sonderregelungen für Betriebsvermögen und GmbH-Anteile? Wer ein Unternehmen erbt, erhält mitunter große Vermögenswerte. Aber er kann sie nicht wie z.B. Grundstücke „zu Geld machen“, d.h. sie sind nicht wie andere Vermögensgegenstände fungibel. Der Wert steckt in Arbeitsplätzen, Betriebsgebäuden, Maschinen und vielen anderen Wirtschaftsgütern. Das Unternehmen bietet Arbeitsplätze, die durch die Erbschaftsteuer nicht gefährdet werden sollen. Daher sind **Verschonungsregeln** unter bestimmten Voraussetzungen **notwendig**.

GmbH-Beteiligungen sind wie Betriebsvermögen **begünstigt**, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 Prozent an der Gesellschaft unmittelbar beteiligt war.

Diese Mindestbeteiligung gilt als Indiz für eine unternehmerische Beteiligung mit entsprechender Einflussnahme auf die Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen.

Die Vermittler einigten sich bei den zuletzt strittigen Kriterien (1) zur Unternehmensbewertung, insbesondere auf einen Kapitalisierungsfaktor von maximal 13,75 (ursprünglich maximal 12,5) für das vereinfachte Ertragswertverfahren, (2) zum Vorwegabschlag bei Familienunternehmen, (3) zur Optionsverschonung für Verwaltungsvermögen sowie (4) zu den Voraussetzungen für eine Steuerstundung.

Erbt jemand Betriebsvermögen von **mehr als 26 Mio. Euro**, so kann sein Privatvermögen mit bis zu 50 Prozent zur Zahlung der Steuerschuld herangezogen werden. **Verschärfungen** gibt es auch **bei der zinslosen Stundung**. So können finanziell überforderte Erben die Steuer nur noch über sieben Jahre stunden lassen (ursprünglich zehn Jahre). Auch wird die **Steuerschuld** nun bereits **ab dem zweiten Jahr verzinst**.

Außerdem schlägt der Vermittlungsausschuss **Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung** vor. So soll es keine Wiedereinführung der sogenannten Cash-Gesellschaften geben; Freizeit- und Luxusgegenstände wie Oldtimer, Yachten oder Kunstwerke sollen grundsätzlich nicht begünstigt werden.

Der Bundesrat hat am 14.10.2016 das Ergebnis des Vermittlungsausschusses abgesegnet.

5 Gesellschafter-Geschäftsführer: Zur Abzugsfähigkeit eines Bürgerschaftsverlustes

Nicht selten übernehmen GmbH-Geschäftsführer eine Bürgschaft entweder zugunsten ihrer GmbH, damit sie weitere Kredite bekommt, oder zugunsten eines Kunden (Mandanten), um auch in Zukunft mit ihm Umsatz machen zu können. Kommt es im letztgenannten Fall gleichwohl zu einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft, stellt sich die Frage, wie der Bürgschaftsverlust steuerlich verwertbar ist.

Dazu ein Fall, den das Finanzgericht Münster zu entscheiden hatte. Im Urteilsfall ist der Kläger (K) mit 25 Prozent am Stammkapital einer Steuerberatungs-GmbH (S-GmbH) beteiligt, für die er auch als Steuerberater tätig ist und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht. K hatte zugunsten eines Mandanten eine Bürgschaft übernommen, aus der er in Anspruch genommen wurde. Zur Begleichung der Bürgschaftsforderung nahm er ein Darlehen auf, für das im Streitjahr Zinsen in Höhe von rund 25.400 Euro anfielen, die er als Werbungskosten in seiner Einkommensteuererklärung geltend machte. Zur Begründung wies er darauf hin, dass es sich dabei um eine mandatserhaltende Maßnahme gehandelt habe, die den Fortbestand des Unternehmens des Mandanten und damit auch die Honorarforderungen der S-GmbH habe sichern sollen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Übernahme der Bürgschaft sei nicht durch das Arbeitsverhältnis des K, sondern durch seine Stellung als Gesellschafter veranlasst gewesen, deshalb seien die Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung und nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu qualifizieren. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht hielt die Klage für begründet und erkannte die **Aufwendungen als Werbungskosten** bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbstständiger Tätigkeit an. Begründung: Die Aufwendungen sind dem K im Zusammenhang mit der Mandatsbetreuung im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als Steuerberater entstanden.

Die Rechtsprechung geht zwar davon aus, dass in den Fällen, in denen der Geschäftsführer in nicht nur unbedeutendem Umfang an der GmbH beteiligt ist, die Bürgschaftsübernahme durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Der Streitfall unterscheidet sich jedoch insofern von diesen Fällen als der Kläger nicht „seiner“ Gesellschaft eine Bürgschaft gewährt hat, **sondern einem von ihm betreuten Mandanten**. Obwohl K nicht gering beteiligt war, liegt eine Verbindung der Bürgschaftsübernahme mit der Beteiligung nicht auf der Hand wie bei Stützungsmaßnahmen zugunsten der GmbH selbst.

Die Bürgschaft wurde gegeben, **damit das Mandat** und der damit zusammenhängende Umsatz **erhalten bleiben**. Wie sich aus dem Protokoll der Gesellschafterversammlung ergab, wäre ein Ausfall der Honorarforderung zulasten der von K bezogenen Tantieme gegangen.

6 Rechnungskorrektur: Vorsteuerabzug ist rückwirkend anzuerkennen

Welcher Unternehmer hat sich noch nicht darüber geärgert, wenn der in früheren Jahren geltend gemachte Vorsteuerabzug bei einer Betriebsprüfung wegen eines formalen Fehlers, der in fünf Minuten ausgebügelt werden konnte, verloren ging? Aber noch schlimmer: Der für die Vergangenheit stornierte Vorsteuerbetrag erhöhte das steuerliche Mehrergebnis, dazu kamen noch Zinsen. Die Vorsteuer aus der korrigierten oder ergänzten Rechnung konnte erst im aktuellen Prüfungsjahr geltend gemacht werden.

Beispiel:

Im Jahr 2016 findet bei der U-GmbH eine Betriebsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 statt. Der Prüfer findet eine Eingangsrechnung aus dem Jahr 2012, bei der der Absender vergessen hatte, seine Steuernummer bzw. die USt-Id.-Nummer anzugeben. Der Buchhalter der U-GmbH ruft den Geschäftspartner an; dieser schickt nach fünf Minuten per Fax eine ergänzte Rechnung, auf der die Steuernummer enthalten ist.

Man könnte denken, damit wäre alles klar. Aber weit gefehlt.

Der Prüfer streicht die in 2012 geltend gemachte Vorsteuer. Dies führt zu einem steuerlichen Mehrergebnis. Die

U-GmbH muss für 2012 Steuern nachzahlen und oben-drein noch Zinsen nach § 233a AO (6 Prozent jährlich). Die Vorsteuer aus der ergänzten Rechnung kann sie erst im Jahr 2016 geltend machen, da die Finanzverwaltung – in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung – auf dem Standpunkt steht, dass die Voraussetzungen für den vollständigen Vorsteuerabzug erst 2016 vorgelegen hätten.

Wichtig: Der **EuGH** hat nunmehr gleich in zwei Entscheidungen diese Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung des BFH verworfen. Er widerspricht der Verwaltungsauffassung und der BFH-Rechtsprechung. Sein Urteil: Durch Berichtigung einer Rechnung **bleibt der Vorsteuerabzug rückwirkend erhalten**, wenn die Berichtigung bis zum Abschluss des Verwaltungsverfahrens (Betriebsprüfung) erfolgt. Die Erhebung von Steuerzinsen verstoße zudem gegen den Neutralitätsgrundsatz.

In einem anderen Fall waren dem Prüfer die **Leistungsbezeichnungen und der Leistungszeitraum** zu unpräzise angegeben. Er strich die Vorsteuer für das zurückliegende Jahr und akzeptierte die nachträgliche Ergänzung im Verlauf der Betriebsprüfung nicht. Auch hier entschied der EuGH, dass der **Vorsteuerabzug rückwirkend** vorgenommen werden kann, wenn die fehlenden oder unpräzisen Angaben noch im Verlauf des Verwaltungsverfahrens nachgeholt werden. An die Leistungsbezeichnung dürfen **keine überzogenen Anforderungen** gestellt werden. **Entscheidend ist**, dass das Recht auf Vorsteuerabzug und der Leistungszeitpunkt erkennbar sind.

7 Familien-GmbH & Co. KG (1): Zivilrechtliche Anforderungen bei der Beteiligung von Kindern

Die Familiengesellschaft ist das adäquate Gestaltungsmittel, Kinder an das eigene Unternehmen heranzuführen, die Unternehmensnachfolge vorzubereiten und dabei auch noch Steuern zu sparen. Insbesondere bei der Beteiligung minderjähriger Kinder bietet sich die Rechtsform der KG bzw. der GmbH & Co. KG an. Denn eine lediglich kapitalmäßige Beteiligung von Kindern hat eine Aufteilung des Gewinns zur Folge, ohne dass dadurch die Geschäftsführung wesentlich tangiert wird.

Die GmbH & Co. KG als Rechtsform einer Familiengesellschaft hat im Wesentlichen **folgende Vorzüge**:

- Der Umstand, dass die Kommanditisten einer nur beschränkten Haftung unterliegen, ist einer der Gründe, die für diese Rechtsform sprechen. Denn nach § 171 Handelsgesetzbuch haften Kommanditisten nur mit ihrer in das Handelsregister eingetragenen Hafteinlage. Indem beispielsweise die Eltern den Einlagebetrag ihren (minderjährigen) Kindern schenken, kann für diese sogar jegliches Haftungsrisiko vermieden werden. Fungiert dann noch eine GmbH als Komplementärin, braucht kein Familienmitglied die unbeschränkte Haftung auf sich zu nehmen, da auch die GmbH nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen haftet (§ 13 Abs. 2 GmbHG).

- Ein angenehmer Nebeneffekt der Gründung einer Familien-GmbH & Co. KG ist die **erzielbare Steuerersparnis**. Denn indem die Kinder Kommanditanteile übernehmen und damit zu Mitunternehmern werden, entfallen auf sie Gewinne der Gesellschaft. Das hat eine **Progressionsabschwächung** und eine **Vervielfältigung des Grundfreibetrags** und damit eine Minderung der Einkommensteuerbelastung des Familienverbandes zur Folge.

Bei der Gründung einer Familien-KG sind aus steuerlicher Sicht einige wichtige **Anforderungen** zu beachten.

• Zivilrechtlich gültiger Gesellschaftsvertrag

Grundsätzlich bedarf ein Gesellschaftsvertrag, durch den eine Familien-GmbH & Co. KG gegründet wird, keiner Form. Aus Beweisgründen und wegen der engen steuerlichen Anerkennungsvoraussetzungen ist es aber notwendig, **den Vertrag schriftlich** zu fassen. Eine **notarielle Beurkundung** ist nur dann erforderlich, wenn ein Grundstück (§ 311b BGB) oder GmbH-Anteile (§ 15 Abs. 3 GmbHG) eingebracht werden sollen.

• Ergänzungspflegschaft für minderjährige Kinder

Minderjährige Kinder werden grundsätzlich von ihren Eltern als den gesetzlichen Vertretern gemeinschaftlich vertreten (§ 1629 Abs. 1 BGB). Eltern können ihr minderjähriges Kind aber insoweit nicht vertreten, als nach § 1795 BGB ein Vormund von der Vertretung ausgeschlossen ist (§ 1629 Abs. 2 BGB). Dies ist zum Beispiel der Fall bei Rechtsgeschäften zwischen einem Verwandten in gerader Linie einerseits und dem Mündel andererseits, sofern das Rechtsgeschäft nicht ausschließlich in der Erfüllung einer Verbindlichkeit besteht. Soll ein minderjähriges Kind als Kommanditist an einer KG beteiligt werden, handelt es sich um ein sogenanntes **In-sich-Geschäft nach § 181 BGB**. Ein solches ist jedoch den Eltern nicht gestattet (§ 1795 Abs. 2 BGB).

Sollen mehrere minderjährige Kinder beteiligt werden, muss **für jedes Kind ein eigener Ergänzungspfleger** bestellt werden. Die Bestellung eines Dauerpflegers für die gesamte Zeit der Beteiligung der minderjährigen Kinder ist nicht erforderlich. Die weiteren Interessen der Kommanditistenkinder bis zu deren Volljährigkeit nehmen die Eltern wahr.

Eltern können dem Familiengericht – eingerichtet beim örtlichen Amtsgericht – Personen vorschlagen, die als Ergänzungspfleger infrage kommen. Es sollten keine Verwandte der Eltern sein. Der Steuerberater oder Anwalt der Eltern dürfte aber regelmäßig vom Gericht akzeptiert werden.

Ohne Vertretung durch einen Ergänzungspfleger ist die Aufnahme minderjähriger Kinder als Gesellschafter bürgerlich-rechtlich unwirksam. Die Folgen: keine steuerliche Anerkennung der Kommanditbeteiligung und Zurechnung des gesamten Gewinns der Gesellschaft beim Vater.

• Familiengerichtliche Genehmigung

Außerdem bedarf der Gesellschaftsvertrag der **familiengerichtlichen Genehmigung** (§§ 1643 Abs. 1, 1822 Nr. 3 BGB). Bis zur Genehmigung durch das Familiengericht ist

der Vertrag schwebend unwirksam (§ 1829 Abs. 1 BGB). Die Genehmigung wird nicht dadurch überflüssig, dass die Kommanditeinlage dem Kind geschenkt werden soll.

Ohne Genehmigung des Familiengerichts ist die Einbindung minderjähriger Kinder als Gesellschafter schwebend unwirksam und damit auch steuerlich nicht anzuerkennen. Das Finanzamt akzeptiert allerdings eine rückwirkende Genehmigung, wenn sie **unverzüglich** nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags **beantragt** wird.

• Ausgestaltung der Komplementär-GmbH

Die Tätigkeit der neugegründeten Komplementär-GmbH bleibt auf die Geschäftsführung in der KG beschränkt. Deshalb reicht es aus, die GmbH mit dem Mindestkapital von 25.000 Euro auszustatten, wobei die Mindesteinzahlung von 12.500 Euro ausreichend ist (§ 7 Abs. 2 GmbHG).

In aller Regel hat derjenige, der die GmbH beherrscht, auch das Sagen in der KG. Denn die Komplementär-GmbH übt die Geschäftsführung in der KG aus, und die GmbH handelt durch ihre Geschäftsführer.

8 Familien-GmbH & Co. KG (2): Wann sind Kinder Mitunternehmer?

Die steuerliche Anerkennung einer Familien-KG unter Beteiligung von Kindern setzt nicht nur voraus, dass der Gesellschaftsvertrag zivilrechtlich wirksam zustande gekommen ist (siehe Nr. 7). Weiterhin ist erforderlich, dass die Kommanditisten-Kinder die Stellung von Mitunternehmern haben. Zu diesem Zweck müssen sie **Mitunternehmerisiko** tragen und **Mitunternehmerinitiative** entfalten können.

Bei Familiengesellschaften wird häufig der Fehler gemacht, dass die Rechtsstellung des Kommanditisten, der seine Anteile aus einer Schenkung herleitet, zu stark eingeschränkt wird. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob sich auch ein fremder Dritter mit der Beschränkung seiner Gesellschafterrechte abgefunden hätte. Nur wesentliche Beschränkungen stehen der steuerlichen Anerkennung entgegen.

Was eine **wesentliche Beschränkung der Gesellschaftsrechte** ist, lässt sich nicht pauschal beantworten. Diesbezüglich ist die Rechtsprechung stark einzelfallbezogen. Grundsätzlich kann man festhalten, dass eine Mitunternehmerschaft zu verneinen ist, wenn sich an der tatsächlichen Stellung des bisherigen Alleinunternehmers so gut wie nichts geändert hat. Das sollen **folgende Beispielfälle** verdeutlichen:

- Im Falle des Ausscheidens aus der KG werden die Kommanditisten nicht an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt. Eine Beteiligung der Kinder entweder nur an den stillen Reserven oder nur am Geschäftswert reicht grundsätzlich nicht aus (BFH, Urteil vom 25.6.1981, Az. IV R 61/78).
- Der Schenker hat sich das Recht vorbehalten, seinen Kindern nach freiem Ermessen zu kündigen (vgl. BFH, Urteil vom 6.7.1995, Az. IV R 79/94, BStBl II 1996, S. 268).

- Die Mitgliedschaft in der Gesellschaft ist von vornherein befristet (BFH, Urteil vom 29.1.1976, Az. IV R 73/73, BStBl II 1976, S. 324).
- Der Gesellschaftsvertrag kann aufgrund von Sonderrechten mit der Stimmenmehrheit des Schenkers jederzeit geändert werden (BFH, Urteil vom 7.11.2000, Az. VIII R 16/97).
- Der Schenker hat sich den freien Widerruf der Schenkung vorbehalten (BFH, Urteil vom 16.5.1989, Az. VIII R 196/84, BStBl II 1989, S. 877).

Als Fazit bleibt festzuhalten: Erhalten minderjährige Kinder einen Kommanditeil oder die Geldmittel zum Erwerb des Anteils von den Eltern geschenkt, werden sie nicht als Mitunternehmer anerkannt, wenn ihnen wesentliche Rechte als Gesellschafter vorenthalten werden. Dazu gehören vor allem das Stimmrecht bei Gesellschafterbeschlüssen (§ 161 Abs. 2 mit § 119 HGB) und das Kontrollrecht (§ 166 HGB). Die Tatsache, dass diese Rechte nicht vom Minderjährigen, sondern von seinen Eltern im Rahmen ihres Sorgerechts wahrgenommen werden, ist mit der Mitunternehmerstellung des Kindes durchaus vereinbar.

9 GmbH-Gründung/Stammkapitalerhöhung: Bei einer Mischeinlage keine Befreiung von der Mindesteinzahlung auf die Bareinlage

Bei Gründung einer GmbH übernahm die Gesellschafterin S gemäß Gründungssatzung einen Anteil von 15.000 Euro des Stammkapitals. Sie verpflichtete sich zur Einbringung eines Pkws im Wert von 9.725 Euro. Die Satzung sah vor, dass S neben der Einbringung des Pkws vor der Eintragung der GmbH in das Handelsregister keine weitere Zahlung auf die übernommene Stammeinlage zu leisten hat.

Das Amtsgericht lehnte die Eintragung wegen fehlender Barzahlung in Höhe von mindestens einem Viertel des Restbetrags ab. Dieser Auffassung ist auch das OLG gefolgt.

Verspricht ein Gründungsgesellschafter nur eine Teilsacheinlage (Pkw), hat dies zur Folge, dass der Rest als Bareinlage versprochen ist. In einem solchen Fall (Mischeinlage) muss der Gesellschafter die **Sacheinlage insgesamt** (§ 7 Abs. 3 GmbHG) und die Bareinlage zu einem Viertel (§ 7 Abs. 2 GmbHG) erbringen. Dieser Grundsatz gilt **ebenso bei einer Kapitalerhöhung**, weil auch in diesem Fall der Aspekt des Gläubigerschutzes im Vordergrund steht.

Es empfiehlt sich bei einer kombinierten Sach- und Geldleistung, **ziffernmäßig exakt festzuhalten**, welcher Wert auf die Sachleistung entfällt und wie hoch die vorzunehmende Geldleistung ist. Können die Beträge bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags noch nicht beziffert werden, weil sie z.B. vom noch unsicheren Wert des Gegenstands der Sacheinlage abhängen, kann eine auf einen bestimmten Betrag lautende Wertgarantie mit dem Gesellschafter vereinbart werden, bei deren Unterschreiten er sich zur Zuzahlung der Differenz in bar verpflichtet.