

Betriebs Berater

// DIE ERSTE SEITE

Thorsten Höche, RA

**Regierungsentwurf für ein Restrukturierungsgesetz:
Neue Pfade in der Finanzmarktregulierung**

I

// WIRTSCHAFTSRECHT

Dr. Dirk Lorenz, RA, und Lutz Pospiech, RA

**Ein Jahr Freigabeverfahren nach dem ARUG –
Zeit für einen Blick auf Entscheidungen, Entwicklungstrends
und ungeklärte Rechtsfragen**

2515

Prof. Dr. Michael J. J. Brück, LL.M., RA, Prof. Dr. Christoph Schalast,
RA/Notar, und Dr. Kay-Michael Schanz, RA

**Finanzkrise letzter Akt: Die deutschen Zustimmungsgesetze
zur Griechenlandfinanzhilfe und zum Europäischen
Stabilisierungsmechanismus**

2522

**BGH: Anwendbarkeit der Lehre von der fehlerhaften Gesellschaft
nach Widerruf eines Gesellschaftsbeitritts aufgrund HWiG – Friz II**
BB-Kommentar von Dr. Sönke Becker, LL.M., RA

2527

**OLG München: Zum Wegfall der für eine „UG (haftungsbeschränkt)“
geltenden Beschränkungen**

BB-Kommentar von Dr. José A. Campos Nave, RA/FAStR/FAHaGesR

2529

// STEUERRECHT

Dr. Benjamin Waitz, RA

**Disquotale Gewinnverteilung als Kompensation für den
Wegfall von ertragsteuerlichen Verlustvorträgen durch
Gesellschafterwechsel bei einer GmbH**

2535

Dr. Till Weber, LL.M., WP/StB

**USt-Karusselle, § 88 AO (als „Untergrenze“ der
Finanzamtssorgfalt) und Art. 34 GG**

2538

Anton-Rudolf Götzenberger, StB, MBA

**Abgeltungsteuer in der Schweiz: Die neue Initiative
der Schweizer Banken**

2544

**BfH: Ausländische Betriebsstättenverluste dürfen nur
ausnahmsweise berücksichtigt werden**

BB-Kommentar von Dr. Oliver Heinsen, StB

2546

// BILANZRECHT & BETRIEBSWIRTSCHAFT

Prof. Dr. Karsten Lorenz

**IFRS Exposure Draft „Leases“: Abschaffung des
wirtschaftlichen Eigentums bei Leasingverhältnissen?**

2555

**Niedersächsisches FG: Aufstockung des Investitionsabzugsbetrags
im nachfolgenden Veranlagungszeitraum**

BB-Kommentar von Gero von Glasenapp, RA/StB

2560

// ARBEITSRECHT

Matthes Schröder, RA, und Dr. Michael Schreier, RA

**Arbeitsrechtliche Sanktionierung innerbetrieblicher
Verhaltensverstöße**

2565

Dr. Stephan Fahrig, RA

**Die Altersgruppenbildung bei Kündigungen nach den
Vorgaben des EuGH**

2569

**BGH: Anwendbarkeit des Kündigungsschutzgesetzes auf
GmbH-Geschäftsführer**

BB-Kommentar von Dr. Axel Wahl, LL.M., und

Dr. Ludger Schult, LL.M.

2571

// BERUFSPRAXIS: KANZLEIMANAGEMENT

Im Blickpunkt: Individuelle Softwareeinführung

VI

Dr. Benjamin Waitz, RA

Disquotale Gewinnverteilung als Kompensation für den Wegfall von ertragsteuerlichen Verlustvorträgen durch Gesellschafterwechsel bei einer GmbH

Der Beitrag geht der Frage nach, wie im Fall des Untergangs von ertragsteuerlichen Verlustvorträgen infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs i. S. v. § 8c Abs. 1 KStG bei einer Mehrpersonen-GmbH verbleibende Mitgesellschafter vor einer Vermögenseinbuße geschützt werden können. Da der Wert von Verlustvorträgen im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs von Wahrscheinlichkeitserwägungen bezüglich der zukünftigen wirtschaftlichen Entwicklung der Verlustgesellschaft abhängt, kann dies am effektivsten dadurch erfolgen, dass an die tatsächliche Nutzbarkeit der untergegangenen Verlustvorträge angeknüpft wird. Die verbleibenden Mitgesellschafter würden dadurch so gestellt, als wären die Verlustvorträge niemals weggefallen. Erreicht werden kann dieses Ergebnis durch die Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilung infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs.

I. Vermögenseinbuße für Mitgesellschafter durch Wegfall von Verlustvorträgen

Die Vorschrift des § 8c KStG beschränkt die Nutzung ertragsteuerlicher Verlustvorträge.¹ Tritt ein sog. schädlicher Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c Abs. 1 KStG ein, sind die bis dahin nicht genutzten Verlustvorträge anteilig, also in Höhe des schädlichen Beteiligungserwerbs, nicht mehr abziehbar. Im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs von mehr als 50 % fallen sämtliche Verlustvorträge weg.

Der Wegfall von Verlustvorträgen führt dazu, dass eine Körperschaft künftige steuerpflichtige Gewinne nicht mehr mit ihren Verlustvorträgen verrechnen und somit ihre Steuerbelastung verringern kann. Je höher aber die Steuerbelastung der Körperschaft ist, desto geringer ist der den Gesellschaftern der Körperschaft zustehende Jahresüberschuss. Es kommt also zu einer Vermögenseinbuße der in der Gesellschaft verbleibenden Mitgesellschafter.

Beispiel:

An der AB-GmbH sind A und B mit jeweils 50 % beteiligt. Am 1.1.01 veräußert A seine Beteiligung in Höhe von 50 % an D. Zu diesem Zeitpunkt verfügt die AB-GmbH über ertragsteuerliche Verlustvorträge in Höhe von 1 Mio. Euro, die infolge der Übertragung in Höhe von 50 % wegfallen. Im Jahr 01 macht die AB-GmbH einen Gewinn vor Steuern in Höhe von 1 Mio. Euro. Die ertragsteuerliche Belastung der AB-GmbH beträgt 30 %.

Aufgrund des Untergangs der Verlustvorträge infolge des schädlichen Beteiligungserwerbs werden 500 000 Euro des Gewinns vor Steuern mit 30 % besteuert. Der Jahresüberschuss beträgt somit 850 000 Euro. Hiervon stehen dem mit 50 % beteiligten B dann 425 000 Euro zu.

Ohne den schädlichen Beteiligungserwerb käme es nicht zu einer Steuerbelastung der AB-GmbH, da der gesamte Gewinn mit Verlustvorträgen verrechnet worden wäre. Der B zustehende Jahresüberschuss beliefe sich dann nicht auf 425 000 Euro, sondern auf 500 000 Euro.

Der schädliche Beteiligungserwerb führt also dazu, dass der auf B entfallende Jahresüberschuss erheblich geringer ist als ohne die Übertragung auf D. Dies ist aus Sicht des B ein unbefriedigendes Ergebnis. Denn seine Vermögenseinbuße resultiert allein aus dem Rechtsgeschäft zwischen A und D, ohne dass er etwas dazu beiträgt. Aus Sicht des B müssten daher A und/oder D die Vermögenseinbuße erleiden und nicht er.

II. Bisherige Gestaltungsvorschläge

Das Problem der Vermögenseinbuße für Mitgesellschafter infolge des Wegfalls von Verlustvorträgen wurde schon häufiger diskutiert.² Die bisher vorgetragenen Gestaltungsvorschläge vermögen jedoch nicht vollends zu überzeugen.

In der Praxis wenig effektiv ist der Ansatz, die Mitgesellschafter durch die Vereinbarung einer Vinkulierungsklausel in der Satzung der GmbH zu schützen.³ Eine Vinkulierungsklausel kann zwar die freihändige Veräußerung von Anteilen einer GmbH verbieten, indem die Wirksamkeit jeder Anteilübertragung an die Zustimmung der Mitgesellschafter geknüpft wird. Dadurch wird aber noch nicht vollends ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG ausgeschlossen. Denn insbesondere die Übertragung einzelner Mitgliedschaftsrechte oder Stimmrechte werden in der Regel von einer Vinkulierungsklausel genauso wenig erfasst wie mittelbare Anteilübertragungen auf Ebene der Gesellschafter. Diese Konstellationen können jedoch ebenfalls einen schädlichen Beteiligungserwerb auslösen. Darüber hinaus ist eine Vinkulierungsklausel meist auch nicht interessensgerecht. Die wenigsten GmbH-Gesellschafter werden gewillt sein, Veräußerungsentscheidungen auf Ebene der Verlustgesellschaft oder gar auf Ebenen oberhalb der Verlustgesellschaft von der Zustimmung der Mitgesellschafter abhängig zu machen, nur um den Wegfall von Verlustvorträgen zu verhindern. Daher stellt auch eine erweiterte schuldrechtliche Vinku-

¹ Aufgrund des Verweises in § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG auf § 8c KStG gelten die Beschränkungen der Verlustnutzung im Wesentlichen auch für die sich aus der Zinsschranke ergebenden Zinsvorträge.

² Vgl. *Schildknecht/Riehl*, DStR 2010, 117; *Carlé*, NWB 2010, 836; *ders.*, NWB 2009, 2967; *Carlé/Demuth*, KÖSDI 2008, 15979; *Rodewald/Pohl*, DStR 2008, 724, 728; *Benz/Rosenberg*, in: *Blumenberg/Benz*, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, S. 194.

³ Ebenso *Schildknecht/Riehl*, DStR 2010, 117, 118; *Carlé*, NWB 2009, 2967, 2968 ff.

lierungsklausel in einer Gesellschaftervereinbarung kein praxistaugliches Gestaltungsmittel dar.

Bisher wird daher die Vereinbarung einer „Schadensersatz-“⁴ bzw. „Kompensationsklausel“⁵ in der GmbH-Satzung als vorzugswürdige Lösung angesehen. Dadurch soll der veräußernde Gesellschafter verpflichtet werden, der Gesellschaft den Schaden auszugleichen, den diese infolge der Anteilsübertragung und dem damit einhergehenden Verlustwegfall erleidet. Dieser Gestaltungsvorschlag leidet allerdings an zwei besonders wesentlichen Schwächen.

Das größte Problem stellt dabei die Bezifferung des Schadens dar, den die Gesellschaft erleidet. Verlustvorträge haben überhaupt nur dann einen wirtschaftlichen Wert, wenn es in zukünftigen Veranlagungszeiträumen zu einer Verrechnung mit steuerpflichtigen Gewinnen kommt und so die Steuerbelastung gemindert wird. Im Zeitpunkt der Veräußerung ist aber noch gar nicht klar, ob die Verlustgesellschaft in Zukunft Gewinne generieren wird und es somit tatsächlich zu einer Nutzung der wegfallenden Verlustvorträge kommen würde. In der Praxis müsste man sich daher mit einer Pauschalabgeltung⁶ oder einer Bezugnahme auf die in der Bilanz angesetzten aktiven latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge⁷ behelfen. Das Prognoserisiko wird dabei aber den verbleibenden Mitgesellschaftern auferlegt. Könnten mehr Verlustvorträge genutzt werden, als im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs prognostiziert, erleiden die verbleibenden Mitgesellschafter eine Vermögenseinbuße. Eine vollumfängliche Kompensation der verbleibenden Mitgesellschafter erfordert daher, dass auf die tatsächliche Nutzbarkeit der untergehenden Verluste abgestellt wird.

Die zweite wesentliche Schwachstelle offenbart sich bei sukzessiven Anteilsübertragungen. Transferieren innerhalb von fünf Jahren mehrere Gesellschafter nacheinander jeweils weniger als 25% der Anteile an einen Erwerberkreis, kommt es erst zum Wegfall von Verlustvorträgen, wenn insgesamt mehr als 25% der Anteile übertragen sind. Der Verlustwegfall wird also erst durch die letzte die 25%-Schwelle überschreitende Übertragung ausgelöst. Das führt dazu, dass ggf. nur der letzte den schädlichen Beteiligungserwerb auslösende Veräußerer der Gesellschaft schadensersatzpflichtig wird.⁸ Es erscheint jedoch nicht interessensgerecht, dass theoretisch die Veräußerung einer Beteiligung von 0,1% zu einer Kompensationspflicht für den Wegfall von 25,1% der Verlustvorträge führt. Auch besteht die Gefahr des Wettlaufs um die kompensationsfreie Veräußerung von Beteiligungen.⁹ Die Position des letzten Veräußerers kann zwar verbessert werden, indem ihm ein Ausgleichsanspruch gegen die früheren Veräußerer eingeräumt wird.¹⁰ Bei einem relevanten Zeitraum von fünf Jahren bleibt aber zu bezweifeln, ob ein solcher Ausgleichsanspruch in der Praxis stets erfüllt wird.

III. Neuer Gestaltungsvorschlag: Disquotale Gewinnverteilung

Eine interessensgerechte Kompensation der Vermögenseinbuße von verbleibenden Mitgesellschaftern infolge des Wegfalls von Verlustvorträgen kann bei einer GmbH aber im Wege einer disquotalen Gewinnverteilungsabrede erreicht werden. Diese Gestaltungsvariante basiert auf der Erwägung, dass in erster Linie die verbleibenden Mitgesellschafter eine Vermögenseinbuße erleiden und nicht die Verlustgesellschaft. Zwar führt der Verlustwegfall auf Ebene der Gesellschaft zu einer höheren Steuerbelastung. Die eigentliche Vermögenseinbuße er-

leiden aber die verbleibenden Mitgesellschafter, da durch die Steuerbelastung der für die Gewinnverteilung zur Verfügung stehende künftige Gewinn verringert wird. Bei der Verlustgesellschaft tritt in erster Linie ein Liquiditätsnachteil ein.

1. Kompensation durch Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilung

Die Kompensation durch disquotale Gewinnverteilung erfordert eine Vereinbarung der GmbH-Gesellschafter, dass im Anschluss an einen schädlichen Beteiligungserwerb i. S. v. § 8c KStG die verbleibenden Mitgesellschafter im Rahmen der Gewinnverteilung der Verlustgesellschaft so gestellt werden, als wären die Verlustvorträge nicht weggefallen. Die wirtschaftliche Einbuße durch den Verlustwegfall wäre dann grundsätzlich von dem Erwerber des schädlichen Beteiligungserwerbs zu tragen, da dieser im Rahmen der Gewinnverteilung weniger erhalte, als ihm nominell zustünde.

In dem obigen Beispielfall¹¹ würde der verbleibende Mitgesellschafter B infolge einer Abrede über die disquotale Gewinnverteilung also genauso am Jahresüberschuss der AB-GmbH des Jahres 01 partizipieren (nämlich in Höhe von 500 000 Euro), als hätte der schädliche Beteiligungserwerb des D gar nicht stattgefunden. D hingegen würde nur ein Jahresüberschuss in Höhe von 350 000 Euro zugerechnet werden, so dass er die Steuerbelastung der AB-GmbH infolge des Verlustwegfalls tragen müsste. Da D von dieser disquotalen Gewinnverteilung der AB-GmbH aber im Regelfall schon vor dem Anteilswerb im Rahmen seiner Due Diligence Kenntnis erlangen wird, hat er die Möglichkeit, diesen wirtschaftlichen Nachteil in den Kaufpreis für die Beteiligung einzupreisen. Somit wird das Ziel erreicht, die Vermögenseinbuße durch den Wegfall der Verluste dem Erwerber und/oder dem Veräußerer des schädlichen Beteiligungserwerbs aufzubürden.

Der entscheidende Vorteil dieses Gestaltungsvorschlags ist darin zu sehen, dass die verbleibenden Mitgesellschafter tatsächlich insoweit kompensiert werden, wie die Gesellschaft die weggefallenen Verlustvorträge hätte nutzen können. Die Mitgesellschafter erlangen durch den schädlichen Beteiligungserwerb also weder wesentliche Vor- noch Nachteile. Zwar ist auch diese Lösung nicht frei von Wahrscheinlichkeitserwägungen. Allerdings wird das Prognoserisiko, ob und inwieweit die Verlustgesellschaft in Zukunft Gewinne generieren wird, dem Rechtsverhältnis zwischen dem Erwerber und Veräußerer des schädlichen Beteiligungserwerbs auferlegt. Dies erscheint interessensgerecht, da dieses Rechtsverhältnis den Verlustwegfall überhaupt erst auslöst, und praktikabel, da unter Berücksichtigung verschiedener Aspekte im Rahmen der Erwerbsverhandlungen eine einzelfallgerechte Einigung erfolgen kann.

Auch der sukzessive Anteilswerb bereitet bei dem hier vertretenen Gestaltungsvorschlag weniger Probleme. Denn die Vermögenseinbuße infolge der disquotalen Gewinnverteilung wird in erster Linie dem Erwerber des schädlichen Beteiligungserwerbs auferlegt und nicht dem letzten veräußernden Gesellschafter. Zwar wird der Erwerber bei einem sukzessiven Anteilswerb möglicherweise (insbesondere beim

4 Carlé, NWB 2009, 2967, 2970.

5 Schildknecht/Riehl, DStR 2010, 117, 118; Rodewald/Pohl, DStR 2008, 724, 729.

6 Carlé, NWB 2009, 2967, 2970 ff.

7 Schildknecht/Riehl, DStR 2010, 117, 118 ff.

8 Carlé, NWB 2009, 2967, 2972.

9 Benz/Rosenberg, in: Blumenberg/Benz, Die Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, S. 194; Schildknecht/Riehl, DStR 2010, 117, 120.

10 Schildknecht/Riehl, DStR 2010, 117, 121.

11 S. unter I.

ersten Anteilserwerb unter der 25%-Schwelle) Schwierigkeiten haben, diese Vermögenseinbuße bei den einzelnen Anteilserwerben entsprechend einzupreisen. Dies ist aber letztlich interessensgerecht. Denn es obliegt in erster Linie dem Erwerber, bereits beim ersten Anteilserwerb unterhalb der 25%-Schwelle in den Erwerbsverhandlungen glaubhaft zu machen, dass er weitere Erwerbe beabsichtigt, und somit die künftige disquotale Gewinnverteilung infolge des schädlichen Beteiligungserwerbs einzupreisen. Spätestens aber im Vorfeld des Erwerbs, durch welchen die 25%-Schwelle überschritten wird, wird der Erwerber feststellen können, ob aus seiner Sicht die disquotale Gewinnverteilung bei den sukzessiven Erwerben ausreichend eingepreist wurde, und ggf. vom Überschreiten der 25%-Schwelle Abstand nehmen.

Zuzugeben ist, dass bei diesem Lösungsvorschlag die Verlustgesellschaft aufgrund der Nichtkompensation ihrer höheren Steuerbelastung einen Liquiditätsnachteil erleidet und somit weniger Kapital zur Verfügung hat. Auf der Ebene der Mitgesellschafter kann sich dies insbesondere dann auswirken, wenn Gewinnausschüttungen erst deutlich nach dem jeweiligen Gewinnjahr erfolgen, in dem die Verlustvorträge hätten genutzt werden können. Dann fehlt es an der Rendite, die auf das sonst einsetzbare Kapital entfallen wäre. Begegnet werden kann dem aber durch die Vereinbarung einer Aufzinsung allein des Gewinnanteils, den die verbleibenden Mitgesellschafter infolge der disquotalen Gewinnverteilung erhalten.

In Konstellationen, wo ein Liquiditätsnachteil der Verlustgesellschaft nicht gewollt ist, kann alternativ (aber auch kumulativ) zu einer disquotalen Gewinnverteilung vereinbart werden, dass im Moment der Nutzbarkeit der weggefallenen Verlustvorträge der Erwerber des schädlichen Beteiligungserwerbs der Verlustgesellschaft die steuerliche Mehrbelastung zu kompensieren hat. Die vorgenannten Vorteile der Kompensation im Wege einer disquotale Gewinnverteilung würden grundsätzlich auch dann gelten, da weiterhin auf die konkrete Nutzbarkeit der Verlustvorträge abgestellt würde. Die verbleibenden Mitgesellschafter würden allerdings das Risiko tragen, dass der Erwerber die Kompensation auch tatsächlich an die Verlustgesellschaft leistet bzw. leisten kann. Der Erwerber wiederum würde nunmehr einen Liquiditätsnachteil zu tragen haben, da er weitere liquide Mittel in die Gesellschaft einzahlen müsste.

2. Rechtliche Umsetzung einer disquotalen Gewinnverteilung

Gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHHG kann in einer GmbH-Satzung eine Gewinnverteilung vereinbart werden, die vom Verhältnis der Nennbeiträge der Geschäftsanteile abweicht. Gesellschaftsrechtlich steht einer Abrede über die disquotale Gewinnverteilung also grundsätzlich nichts entgegen. Wird die disquotale Gewinnverteilung beim schädlichen Beteiligungserwerb allerdings durch eine Satzungsänderung in die Satzung eingefügt, erfordert dieser Beschluss aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes die Zustimmung aller Gesellschafter.¹²

Es ist auch möglich, die disquotale Gewinnverteilung beim schädlichen Beteiligungserwerb in einer schuldrechtlichen Vereinbarung festzulegen, wenn dies beispielsweise aufgrund der Handelsregisterpublizität der GmbH-Satzung bevorzugt wird.¹³ Erforderlich ist dann allerdings zum einen eine Öffnungsklausel in der GmbH-Satzung, wonach eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung mit Zustimmung der benachteiligten Gesellschafter zulässig ist, und zum anderen eine Verpflichtung des veräußernden Gesellschafters, den Er-

werber des schädlichen Beteiligungserwerbs zu verpflichten, dieser schuldrechtlichen Vereinbarung zuzustimmen bzw. beizutreten.

3. Steuerliche Anerkennung einer disquotalen Gewinnverteilung

Mit Urteil vom 19.8.1999 hat der BFH zur Zulässigkeit von disquotalen Gewinnausschüttungen beim Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren mit nachfolgenden disquotalen Wiedereinlagen Stellung genommen.¹⁴ Er vertrat dabei die Auffassung, dass die Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilung steuerlich nur dann nicht anzuerkennen sei, wenn ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vorliege. Letzteres sei aber nicht schon dann zwingend der Fall, wenn allein steuerliche Gründe für die Vereinbarung der disquotalen Gewinnverteilung maßgeblich sind. Da es sich bei dem hier vertretenen Gestaltungsvorschlag aber nicht um eine steuerliche Gestaltung handelt, sondern um eine wirtschaftliche Kompensation verbleibender Mitgesellschafter im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs, steht nach Auffassung des BFH der steuerlichen Anerkennung nichts entgegen.

Die Finanzverwaltung reagierte auf das vorgenannte BFH-Urteil allerdings mit einem Nichtanwendungserlass.¹⁵ Danach seien disquotale Gewinnverteilungsabreden steuerlich anzuerkennen, wenn hierfür besondere Leistungen des begünstigten Gesellschafters für die Kapitalgesellschaft ursächlich sind. Entscheidend sei dabei, dass die rechtfertigenden Gründe gerade im Verhältnis zwischen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft und dem begünstigten Gesellschafter bestünden.

Dieser Nichtanwendungserlass steht m. E. einer steuerlichen Anerkennung der disquotalen Gewinnverteilungsabrede infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht entgegen. Denn ursächlich für die disquotale Gewinnverteilung ist allein der Wegfall der Verlustvorträge infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs. Die Benachteiligung des Erwerbers im Rahmen der Gewinnverteilung ist daher damit zu rechtfertigen, dass er aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs den Untergang von Verlusten verursacht und somit der Verlustgesellschaft geschädigt hat. Er hat also eine nachteilige Leistung gegenüber der Verlustgesellschaft erbracht und partizipiert deshalb geringer am Gewinn. Dies muss letztlich steuerlich genauso zu behandeln sein, als wenn der begünstigte Gesellschafter eine besondere (wirtschaftlich beachtliche)¹⁶ Leistung gegenüber der Gesellschaft erbringt und deshalb höher am Gewinn beteiligt ist. Entscheidend ist, dass der Grund für die disquotale Gewinnverteilung in einem Rechtsverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt und die disquotale Gewinnverteilungsabrede nicht steuerlich motiviert ist.¹⁷ Letzteres ist bei dem hier vertretenen Gestaltungsvorschlag sicherlich nicht der Fall, da lediglich eine nachteilige Leistung gegenüber der Gesellschaft zugunsten der Mitgesellschafter kompensiert wird. Somit ist also die Vereinbarung einer disquotalen Gewinnverteilung im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs sowohl nach Auffassung des BFH, der auch in einem späteren Urteil an seiner steuerlichen Anerkennung disquotaler Gewinnverteilungsabreden festhielt,¹⁸

¹² Hueck/Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHHG, § 29, Rn. 53; Emmerich, in: Scholz, GmbHHG, § 29, Rn. 79; Altmeppen, in: Roth, GmbHHG, § 29, Rn. 48; Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002, 565, 567.

¹³ BayObLG, 23.5.2001 – 3 Z BR 31/01, BB 2001, 1916, GmbHR 2001, 728; Hueck/Fastrich, in: Baumbach/Hueck, GmbHHG, § 29, Rn. 53; Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG/GewSt/UmwStG, Loseblatt, § 8 KStG, Rn. 113a; Erhart/Riedel, BB 2008, 2266, 2268; Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002, 565, 567.

¹⁴ BFH, 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, BB 1999, 2443.

¹⁵ BMF, 7.12.2000 – IV A 2 – S 2810 – 4/00, BStBl. I 2001, 47, BB 2001, 135.

¹⁶ Prinz, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage 2008, § 10, Rn. 375.

¹⁷ Lang, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Loseblatt, § 8 Abs. 3, Teil A, Rn. 11.

¹⁸ BFH, 28.6.2006 – I R 97/05, BFHE 214, 276, BB 2006, 2620.

als auch m. E. gemäß dem Erlass der Finanzverwaltung steuerlich anzuerkennen.

IV. Ergebnis

Die Beschränkung der Nutzung von Verlustvorträgen in § 8c KStG kann in einer Mehrpersonengesellschaft zu Vermögenseinbußen der verbleibenden Mitgesellschafter führen. Dies erscheint nicht sachgerecht. Es wurden daher bereits verschiedene Gestaltungsvorschläge vorgestellt, die jedoch nicht an die tatsächliche Nutzbarkeit der untergegangenen Verluste anknüpfen und daher nicht vollends überzeugen. Der hier vertretene Gestaltungsvorschlag, die verbleibenden Mitgesellschafter im Wege einer disquotalen Gewinnverteilung zu kompensieren, greift aber gerade diesen Aspekt auf und führt zu einer interessensgerechten Lösung der Problematik. Die rechtliche Umsetzung

des Gestaltungsvorschlags in der GmbH-Satzung sollte keine größeren Probleme hervorrufen, wenn hierüber Einigkeit zwischen allen Gesellschaftern besteht. Auch aus steuerlicher Sicht ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung die Abrede über die disquotale Gewinnverteilung anerkennt.

// Autor

Dr. Benjamin Waitz ist Rechtsanwalt der Kanzlei P+P Pöllath + Partners in München und Lehrbeauftragter im Postgraduiertenstudiengang „Steuerwissenschaften“ an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. Er ist spezialisiert auf die gesellschaftsrechtliche und steuerliche Strukturierung und Beratung von Unternehmenskäufen sowie auf Akquisitionsfinanzierungen und Refinanzierungen.



PhDr. Till Weber, LL.M. M.i.Tax/WP/StB/FBISTR

USt-Karusselle, § 88 AO (als „Untergrenze“ der Finanzamtssorgfalt) und Art. 34 GG

Das Handeln der Finanzämter wird grundsätzlich durch den Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 AO geprägt. Die Kommentierung hierzu lässt nach Ansicht des Autors Aktualität und auch den Europarechts- und Strafrechtsbezug von Karussellgeschäften vermissen. Ferner vermisst er eine umfassende Auseinandersetzung mit der Frage der Amtshaftung gem. § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG – auch in der Rechtsprechung.

I. Einleitung

Vor dem Hintergrund der Probleme mit Griechenland und auch der Banken- und Finanzkrise ist das Karussellthema etwas in den Hintergrund getreten. Es ist aber pressebekannt, dass der Mehrwertsteuerbetrug durchaus schon ein Thema der organisierten Kriminalität ist.¹ Auch hat mittlerweile die Problematik (erneut) den EuGH erreicht – eine grundsätzliche Frage sowohl im Hinblick auf die: Auslegung der MwStSystRL² und die Rechtsprechung des EuGH dazu als auch bezüglich der unterschiedlichen Rechtsprechung des 1. Strafsenats des BGH einerseits und der Umsatzsteuer senate des BFH (V. und XI. Senat) andererseits.

U.E. werden verfahrensrechtliche Aspekte und Fragen des Vorsteuerabzugs bislang nur unzureichend behandelt. Zwar ist das nationale Verfahrensrecht nicht dem EGV unterstellt, doch gelten die allgemeinen Grundsätze des Europarechts, hier insbesondere die Prinzipien der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit – in auch für Deutschland verbindlicher Auslegung des EuGH.³

II. Kommentarlage zur AO

In einem eigenen Unterabschnitt der AO, eingeordnet im Dritten Teil, den allgemeinen Verfahrensvorschriften, hier Erster Abschnitt: Ver-

fahrensgrundsätze, wird unter I. Allgemeines § 85 AO Besteuerungsgrundsätze ein Teil der auch im GG bekannten EU-Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit auch für das Steuerrecht direkt übernommen.⁴ Unter der Geltung dieser Grundsätze stellt dann der Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO die Grundlage für das Handeln der Finanzverwaltung dar.

Die Kommentierungen zu § 88 AO stellen sich wie folgt dar: *Kühn*, AO⁵, hier entdeckten wir in Rn. 16 den Hinweis, dass Pflichtverletzungen des Finanzamts in Sachen Untersuchungsgrundsatz einen Verfahrensverstoß darstellen würden. Derselbe bewirke eine Anfechtbarkeit des VAs. Damit erschöpft sich diese Kommentierung. *Klein*, AO⁶, spricht in mehreren Textziffern der Kommentierung den Pflichtenkanon des Finanzamts an und übernimmt insbesondere unter 2. ... Ermittlungspflichten wesentliche Kernsätze der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Die Pflichten der Finanzbehörde gem. § 88 AO werden negativ abgegrenzt: „... verletzt sie nur“ und „... dürfen ... nicht überspannt werden ...“.⁷ Außerdem wird das FG Baden-Württemberg mit der Auffassung zitiert, dass die Übernahme von Erkenntnissen anderer Dienststellen derselben FinBeh „... i.d.R. ...“ für die Finanzbehörde verpflichtend sei.⁸ Der entscheidungsbefugte Bedienstete habe sich sachkundig zu machen, da die Finanzbe-

¹ *Kort/Riecke*, Mafia-Skandal belastet Telekom Elite, HB vom 25.2.2010. S. 26, *Kort*, Keiner will's gewesen sein, HB vom 26.2.2010. S. 34, *Betts*, Telecom scandal's important call for Italy's legal system, FT vom 11.3.2010, p. 16.

² Auch existiert ein neuer Vorschlag zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs: *Wäger*, DStR 2010, 357.

³ *Drüen*, DB 2010, 1847, diagnostiziert eine Wende des EuGH zum Gutgläubenschutz. Diese Auffassung wird vorliegend geteilt.

⁴ Vgl. *Wünsch*, in: *Pahlke/Koenig*, AO, 2. Aufl. 2009, § 85, Rn. 1, 8, 11, 17.

⁵ *Wagner*, in: *Kühn*, AO, 19. Aufl. 2008, § 88.

⁶ *Klein/Brockmeyer*, AO, 10. Aufl. 2009, § 88.

⁷ *Ders.*, 511 unter Verweis auf BFH.

⁸ *Brockmeyer* (Fn. 6), Rn. 7.