

**GStB** Gestaltende Steuerberatung

# Aktuelle Gestaltungstipps für GmbH-Mandate

Chancen nutzen – Steuerfallen erkennen

SONDERAUSGABE



## **Kapitalgesellschaften**

„Steuersparmodell“ Gewinnabsaugung durch  
Gewinntantieme – das ist zu beachten!..... 1

## **Stille Reserven**

„Gesellschafter-Vorschaltmodell“:  
Betriebs-Pkw der Besteuerung entziehen ..... 6

## **Kapitalgesellschaften**

Roll-over-Modell zur Heilung „vergessener“ Einlagen  
der Gesellschafter im steuerlichen Einlagekonto..... 12

## **GmbH-Geschäftsführerversorgung**

Rentner-GmbH: BFH bestätigt Zulässigkeit einer  
gewinnmindernden Rücklage gem. § 5 Abs. 7 EStG..... 21

**GmbH**

**Wir helfen Ihnen gern!**

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Horst Rönning  
Chefredakteur  
Telefon 02596 922-17  
Fax 02596 922-80  
E-Mail [roennig@iww.de](mailto:roennig@iww.de)

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Susanne Kreutzer  
Projektleiterin Online  
Telefon 02596 922-42  
Fax 02596 922-99  
E-Mail [kreutzer@iww.de](mailto:kreutzer@iww.de)

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice  
Max-Planck-Straße 7/9  
97082 Würzburg  
Telefon 0931 4170-472  
Fax 0931 4170-463  
E-Mail [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)

## KAPITALGESELLSCHAFTEN

## „Steuersparmodell“ Gewinnabsaugung durch Gewinnantiente – das ist zu beachten!

von Dipl.-Finw. Marvin Gummels, Hage

| Gewinnantienten werden in der Praxis häufig eingesetzt, um Gewinne der Kapitalgesellschaft abzusaugen und in den Bereich des Gesellschafter-Geschäftsführers zu verlagern. Denn so wird die Steuerbelastung effektiv reduziert. Allerdings schwebt über der Tantiemevereinbarung regelmäßig das Damoklesschwert der verdeckten Gewinnausschüttung. GStB zeigt, was es in der Praxis im Detail zu beachten gilt. |

### 1. Gewinnantiente zur Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung

Erzielt eine GmbH einen Gewinn, so unterliegt dieser im ersten Schritt auf Ebene der GmbH derzeit einer Besteuerung von rund 31,575 %. Denn es fällt neben der Körperschaftsteuer (15 %) und dem Solidaritätszuschlag (5,5 % der Körperschaftsteuer) auch Gewerbesteuer an. Zwar richtet sich die konkrete Höhe der Gewerbesteuer nach dem von der Gemeinde festgelegten Gewerbesteuer-Hebesatz, sodass die effektive Steuerbelastung je nach Sitz der GmbH schwankt. Bei einem mittleren Hebesatz in Deutschland von 450 % beträgt die Gewerbesteuerbelastung aber durchschnittlich 15,75 % ( $3,5 \times 4,5 \%$ ), sodass sich als Steuerbelastung 31,575 % ergeben ( $15 + 15 \times 0,055 + 15,75$ ). Auf den verbleibenden Nettogewinn kann der Gesellschafter aber noch nicht zugreifen, weil die GmbH den Gewinn zunächst an den Gesellschafter ausschütten muss. Werden aber die verbleibenden 68,425 % des Gewinns an den Gesellschafter ausgeschüttet, dann findet im zweiten Schritt die Abgeltungsteuer Anwendung – und die beträgt 25 % der Ausschüttung, zzgl. Soli. Netto kommen damit nur 50,378 % des Gewinns beim Gesellschafter an. Oder anders ausgedrückt: Bis der GmbH-Gewinn für privaten Konsum genutzt werden kann, werden davon 49,622 % an Steuern an das Finanzamt bzw. die Gemeinde abgeführt.

**PRAXISTIPP** | Diese Gesamtsteuerbelastung mindert sich demnächst, weil sich die Körperschaftsteuer beginnend ab dem Veranlagungszeitraum 2028 fünf Jahre lang um jährlich 1 % reduziert (§ 23 Abs. 1 KStG). Ab dem Veranlagungszeitraum 2032 beträgt die Körperschaftsteuer dann 10 %, sodass sich auf Ebene der GmbH eine durchschnittliche Steuerbelastung von 26,3 % errechnet ( $10 + 10 \times 0,055 + 15,75$ ). Bei Ausschüttung des Restgewinns an den Gesellschafter kommen nach Abzug der Abgeltungsteuer von 25 % zzgl. Soli effektiv 54,262 % des Gesamtgewinns beim Gesellschafter an (bisher: 50,378 %).

Die finale Steuerbelastung für einen durch die GmbH erzielten Gewinn ist damit hoch. Viel lukrativer ist es daher, den Gewinn aus der GmbH durch Geschäftsführervergütungen abzusaugen. Denn die Gehaltszahlungen mindern den Gewinn der GmbH, da sie als Betriebsausgabe abzugsfähig sind. Damit werden auf Ebene der GmbH derzeit rund 31,575 % Steuern eingespart und es

Netto kommen nur rund 50,4 % des Gewinns auf Ebene des Gesellschafters an

Gewinnabsaugung kann maximale Steuerlast spürbar senken

entfällt zugleich die Steuerbelastung infolge der Ausschüttung des Nettogewinns von derzeit effektiv rund 18,047 % (Ersparnis = effektiv 49,622 %). Parallel unterliegt das Gehalt zwar auf Ebene des Gesellschafter-GF der Besteuerung im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Hier beläuft sich die maximale Steuerbelastung jedoch auf 45 % (§ 32a Abs. 1 EStG) zzgl. 5,5 % Soli (= max. 47,475 %) bzw. in der Praxis oft auf einen viel geringeren Betrag. Durch Geschäftsführervergütungen kann also auf einfachem Weg die Gesamtsteuerbelastung reduziert werden.

### ■ Beispiel

Die A-GmbH erzielt einen Gewinn vor Steuern von 100.000 EUR. Der Gewerbesteuer-Hebesatz beläuft sich auf 450 %. Der Gesellschafter-GF (alleinstehend, z. v. E. bisher 150.000 EUR) erhält:

#### a) eine Gewinnausschüttung in Höhe des Gewinns nach Steuern

**Lösung:** Die GmbH muss auf den Gewinn 15.000 EUR Körperschaftsteuer, 825 EUR Soli und 15.750 EUR Gewerbesteuer zahlen. Zur Ausschüttung stehen dann 68.425 EUR zur Verfügung. Bei der Ausschüttung fallen 17.106 EUR Abgeltungssteuer zzgl. 940 EUR Soli an. Effektiv erhält der Gesellschafter-GF von den 100.000 EUR GmbH-Gewinn netto 50.379 EUR.

#### b) eine Gewinnbeteiligung von 100.000 EUR

**Lösung:** Der Gewinn der GmbH reduziert sich auf 0 EUR, sodass keine Steuern anfallen. Bei dem Gesellschafter-GF erhöht sich das z. v. E. auf 250.000 EUR. Für diese zusätzlichen 100.000 EUR muss der Gesellschafter-GF 42.000 EUR Einkommensteuer zzgl. 2.310 EUR Soli entrichten (Tarif für 2025). Effektiv erhält der Gesellschafter-GF von den 100.000 EUR netto 55.690 EUR. Ein Vorteil von netto 5.311 EUR.

Effektiv erhält der  
Geschäftsführer netto  
über 5.300 EUR mehr

Teileinkünfteverfahren  
hilft hier nicht weiter

**Beachten Sie |** In der Variante a) hätte der Gesellschafter-GF auch das Teileinkünfteverfahren anwenden können (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Dann wären zwar 40 % der Ausschüttung steuerfrei geblieben. Weil die verbleibenden 60 % der Gewinnausschüttung (41.055 EUR) aber der individuellen Besteuerung unterlegen hätten, wäre es insgesamt zu einer höheren Steuerbelastung gekommen (18.191 statt 18.046 EUR – bezogen auf die Gewinnausschüttung).

## 2. Vorteil Gewinnbeteiligung vs. Gehaltserhöhung

Es lohnt sich also, einen möglichst großen Anteil des Gewinns über Geschäftsführervergütungen abzusaugen. Dafür ist es aber erforderlich, entsprechende Vergütungen zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer zu vereinbaren. Grundsätzlich bietet sich hierfür sowohl eine Gewinnbeteiligung als auch eine Erhöhung des vereinbarten Festgehalts an. Die Gehaltserhöhung hat jedoch einen entscheidenden Nachteil gegenüber der Gewinnbeteiligung: Während die Gewinnbeteiligung nur im Falle eines Gewinns auf Ebene der Gesellschaft zu zahlen ist und sich der Höhe nach maximal auf die Höhe des Gewinns belaufen kann, ist das normale Gehalt auch im Falle eines Verlusts auf Ebene der Gesellschaft zu zahlen. Das kann dann dazu führen, dass sich auf Ebene der Gesellschaft kein Steuerspareffekt ergibt (weil Verluste vorliegen), der Geschäftsführer das Gehalt jedoch in voller Höhe versteuern muss. Infolge dessen würde die effektive Steuerbelastung zumindest solange stei-

Neben Festgehalt  
lohnt sich die  
Vereinbarung einer  
Gewinnbeteiligung

gen, bis die Verluste durch Gewinne verrechnet wurden. Für die Praxis bietet es sich daher an, neben dem Festgehalt eine Gewinn tantieme zu vereinbaren.

### 3. Grundsätze zur „vGA-sicheren“ Gewinn tantieme

Beim Abschluss einer Tantiemevereinbarung mit einem (beherrschenden) Gesellschafter-GF ist jedoch besondere Vorsicht geboten. Denn schnell kann die getroffene Vereinbarung zur unerwünschten verdeckten Gewinnausschüttung führen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG und R 8.5 KStR). Ist das der Fall, würde sich auf Ebene der GmbH keine Gewinnminderung ergeben und der Geschäftsführer müsste keinen Arbeitslohn, sondern eine Gewinnausschüttung versteuern. Das Gestaltungsmodell der Gewinnabsaugung wäre hinfällig und der angestrebte Steuerspareffekt futsch. Damit es nicht unerwünscht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt, sind insbesondere die folgenden Aspekte unbedingt zu beachten:

#### ■ Angemessenheit der Tantiemevereinbarung ...

... dem Grunde nach	... der Höhe nach
1. Vereinbarung vor Geschäftsjahresbeginn	4. Max. 50 % des Jahresüberschusses
2. Eindeutige, klare Vereinbarung	5. Max. 25 % der Gesamtvergütung
3. Tatsächliche Durchführung	6. Berücksichtigung von Verlustvorträgen

#### 3.1 Vereinbarung vor Geschäftsjahresbeginn

Tantiemevereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter-GF müssen im Voraus abgeschlossen sein, damit sich keine verdeckten Gewinnausschüttungen ergeben. Im Voraus meint dabei nicht, dass die Vereinbarung vor der Auszahlung oder vor Ablauf des Geschäftsjahres getroffen werden muss, sondern dass die Vereinbarung vor der Leistungserbringung, also vor Beginn des Geschäftsjahres der GmbH, zu treffen ist. Beginnt das Geschäftsjahr beispielsweise am 1.1. und soll für das Jahr 2025 erstmals eine Gewinn tantieme gezahlt werden, dann musste die Vereinbarung für diese spätestens am 31.12.24 geschlossen werden.

**MERKE |** Wird die Vereinbarung erst im laufenden Jahr getroffen, dann ist die Zahlung einer ungekürzten Jahrestantieme grundsätzlich zeitanteilig als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen (BFH 17.12.97, I R 70/97; 11.12.91, I R 49/90). Wird die Vereinbarung für 2025 z. B. am 1.9.25 geschlossen, dann sind 8/12 der ungekürzten Jahrestantieme als vGA einzuordnen.

#### 3.2 Eindeutige, klare Vereinbarung

Nur klare und eindeutige Vereinbarungen sind anzuerkennen. Das bedeutet, dass sich die Tantieme bereits aus der Vereinbarung rein rechnerisch ergeben muss und es lediglich auf die Höhe des von der GmbH erzielten Gewinns ankommen darf. Folglich muss die getroffene Vereinbarung sowohl die Bemessungsgrundlage (z. B. Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz vor Berücksichtigung der Tantieme und ertragsabhängiger Steuern), den anzuwendenden Prozentsatz (z. B. 10 %) wie auch etwaige betragsmäßige oder prozentuale Begrenzungen (z. B. max. X EUR ÷ X % von Y) enthalten, sodass sich die

**Unerwünschte verdeckte Gewinnausschüttung unbedingt vermeiden**

**Diese sechs Spielregeln gilt es zu beachten**

**Tantieme muss sich allein durch Rechengänge ermitteln lassen**

Tantieme alleine durch Rechenvorgänge ermitteln lässt (BFH 30.1.85, I R 37/82). Lässt die getroffene Vereinbarung hingegen einen Interpretationsspielraum zu, so ist die Vereinbarung nicht anzuerkennen und es ergeben sich verdeckte Gewinnausschüttungen.

**MERKE |** Steht eine im Übrigen klare Tantiemevereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter-GF unter dem Vorbehalt, dass die Gesellschafterversammlung die Tantieme anderweitig höher oder niedriger festsetzen kann, dann besteht Unsicherheit und damit auch Unklarheit, ob der Tantiemeanspruch des Gesellschafter-GF letztlich Bestand haben wird. Deshalb ist eine vGA anzunehmen (BFH 29.4.92, I R 21/90).

Verzicht auf die  
Auszahlung führt zu  
verdeckter Einlage

### 3.3 Tatsächliche Durchführung

Das was zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-GF vereinbart wurde, muss auch wie vereinbart durchgeführt werden. Wurde also die Vereinbarung über eine Tantieme getroffen, so muss diese auch – sobald alle Voraussetzungen hierfür vorliegen – ausgezahlt werden. Verzichtet der Gesellschafter-GF hingegen auf die Auszahlung der Tantieme nachdem diese entstanden ist, dann liegt eine verdeckte Einlage i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG vor.

**Beachten Sie |** Wird eine eindeutig vereinbarte Tantieme an einen beherrschenden Gesellschafter-GF nicht bereits bei Fälligkeit ausgezahlt, führt dies nicht zwingend zu einer vGA, wenn es zu einer späteren Auszahlung kommt. Entscheidend ist, ob unter Würdigung aller Umstände die verspätete Auszahlung Ausdruck mangelnder Ernsthaftigkeit der Vereinbarung ist (vgl. H 8.8 KStH „Verspätete Auszahlung“).

Auch GmbH muss  
angemessener  
Gewinn verbleiben

### 3.4 Maximal 50 % des Jahresüberschusses

Auch der GmbH muss ein angemessener Gewinn verbleiben. Deshalb spricht bereits der Beweis des ersten Anscheins für eine vGA, soweit Tantiemezusagen an mehrere Gesellschafter-GF insgesamt 50 % des Jahresüberschusses übersteigen. Diese Grenze ist auch bei Tantiemezusagen an einen Gesellschafter-GF maßgebend (sog. Halbteilungsgrundsatz). Bemessungsgrundlage für die 50 %-Grenze ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss vor Abzug der Gewinntantieme und der ertragsabhängigen Steuern (BMF 1.2.02, IV A 2 – S 2742 – 4/02, Tz. 1).

Verletzung der  
25 %-Grenze ruft  
FA auf den Plan

### 3.5 Maximal 25 % der Gesamtvergütung

Nach der sog. 75/25-Regelvermutung ist zu beachten, dass die Bezüge des Gesellschafter-GF im Allgemeinen wenigstens zu 75 % aus einem festen und höchstens zu 25 % aus erfolgsabhängigen Bestandteilen (Tantiemen) bestehen dürfen. Übersteigt der Anteil an Tantiemen die Grenze von 25 % der Gesamtvergütung, dann wird das FA ermitteln, ob die gewählte Gestaltung betrieblich (Betriebsausgabenabzug in Ordnung) oder gesellschaftsrechtlich (verdeckte Gewinnausschüttung) veranlasst ist (BMF 1.2.02, Tz. 2). Es sollte daher darauf geachtet werden, die Tantieme der Höhe nach auf ein Drittel der laufenden Vergütungen zu begrenzen. Allerdings hat der BFH auch entschieden, dass ein Überschreiten der Grenze von 25 % unbeachtlich sein kann, wenn die Gesamtausstattung des Gesellschafter-GF insgesamt angemessen

ist (BFH 4.6.03, I R 24/02; 27.2.03, I R 46/01). Hierzu wird auf die Verfügung der OFD Düsseldorf vom 17.6.04 (S 2742 A – St 13) mit diversen weiteren Erläuterungen verwiesen.

**MERKE |** Entsprechend erkennt das FA die Vereinbarung einer sog. „Nur-Tantieme“ (der Gesellschafter-GF erhält neben der Tantieme keine laufenden Vergütungen) grundsätzlich nicht an und stuft die Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung ein (BMF 1.2.02, Tz. 3; BFH 27.3.01, I R 27/99). Als Ausnahmefälle, die eine Abweichung von der Regelvermutung begründen können, kommen lt. BMF insbesondere die Gründungsphase der Gesellschaft, Phasen vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder Tätigkeiten in stark risikobehafteten Geschäftszweigen in Betracht.

Vereinbarung einer „Nur-Tantieme“ nur ausnahmsweise anzuerkennen

### 3.6 Berücksichtigung von Verlustvorträgen

Ist der Gesellschafter-GF für einen Verlustvortrag verantwortlich, ist der Verlustvortrag in die Bemessungsgrundlage der Gewinn tantieme einzubeziehen (BFH 17.12.03, I R 22/03). Jahresfehlbeträge müssen deshalb regelmäßig vortragen und durch zukünftige Jahresüberschüsse ausgeglichen werden. Erst nachdem die Verluste ausgeglichen wurden, kann für den danach erzielten Gewinn eine Tantieme gezahlt werden. Eine vorhergehende Verrechnung mit einem etwa bestehenden Gewinnvortrag laut Handelsbilanz darf i. d. R. nicht vorgenommen werden (BFH 18.9.07, I R 73/06).

#### MUSTERVEREINBARUNG

Ab dem Geschäftsjahr 2026 wird eine Gewinn tantieme vereinbart. Die Auszahlung erfolgt nach Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. In Verlustjahren besteht kein Anspruch auf eine Tantieme. Bemessungsgrundlage der Tantieme ist der Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz vor Berücksichtigung der Tantieme und ertragsabhängiger Steuern wie KSt und GewSt. Verlustvorträge aus Vorjahren sind von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Von der Bemessungsgrundlage beträgt die Tantieme 50 %. Sie darf jedoch höchstens 1/3 des im gesamten zurückliegenden Jahr gezahlten festen Gehalts betragen. Die Gesamtvergütung inklusive Tantieme muss sich folglich zu mindestens 75 % auf das Festgehalt belaufen.

So könnte die Vereinbarung einer Gewinn tantieme formuliert werden

## STILLE RESERVEN

## „Gesellschafter-Vorschaltmodell“: Betriebs-Pkw der Besteuerung entziehen

von Dipl.-Finw. Marvin Gummels, Hage

Das Damoklesschwert eines Pkw im Vermögen einer GmbH: Der spätere Verkaufserlös unterliegt vollständig der Besteuerung. Da auch stille Reserven einbezogen werden, kann sich das zu einem wahren Steuergrab entpuppen. Gut beraten sind Kapitalgesellschaften mit einem sog. Vorschaltmodell. Denn wie der BFH bereits bestätigt hat: Durch die Vorschaltung eines Dritten, z. B. eines Gesellschafters, lässt sich die Besteuerung des Verkaufserlöses umgehen und es lassen sich auch weitere Vorteile generieren. |

### 1. Darum sollte die GmbH keinen Firmenwagen erwerben

Einen Firmenwagen von der Steuer absetzen? Sicherlich ein schöner Gedanke. Doch wer zuletzt lacht, lacht bekanntlich am besten. Und das ist beim Firmenwagen einer GmbH immer öfter das FA. Der Grund: Der spätere Verkaufserlös für den Gebrauchtwagen unterliegt in voller Höhe der Besteuerung, ebenso die Privatnutzung durch den Gesellschafter. Und da der Gebrauchtwagenmarkt anhaltend hoch ist, vollzieht sich immer wieder das Szenario, dass ein Verkaufserlös nahezu in Höhe der Anschaffungskosten oder darüber hinaus generiert wird. Die steuerlichen Konsequenzen sind gravierend:

#### ■ Beispiel

Eine GmbH hat im Januar 2019 einen BMW für netto 80.000 EUR erworben (Bruttolistenpreis = 100.000 EUR). Der BMW wird betrieblich und teilweise vom Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) privat genutzt. Die laufenden Kosten für Treibstoff, Versicherung und Steuern betragen jährlich 4.000 EUR. Nach sechs Jahren – im Jahr 2025 – verkauft die GmbH den BMW für netto 55.000 EUR.

**Lösung:** Die GmbH setzt neben den Anschaffungskosten von 80.000 EUR auch die laufenden Kosten von insgesamt 24.000 EUR (6 × 4.000 EUR) als Betriebsausgabe ab. Parallel unterliegt der Verkaufserlös von 55.000 EUR der Besteuerung. Effektiv wird das Einkommen der GmbH um 49.000 EUR gemindert. Allerdings muss der GGF den Vorteil aus der privaten Nutzung des BMW versteuern. Ungeachtet von Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind hierfür jährlich 12.000 EUR anzusetzen (100.000 EUR × 1 % × 12 Monate). Bei einer Nutzung über einen Zeitraum von sechs Jahren summiert sich der Sachbezug auf 74.000 EUR. Im Saldo hat die GmbH also 49.000 EUR von der Steuer abgesetzt und der GGF 74.000 EUR versteuert – das FA freut sich.

### 2. Die Steuerfalle einfach umgehen

Diese viele Kapitalgesellschaften treffende Steuerfalle kann – bei frühzeitiger Planung – mühelos umgangen werden. Hierzu erwirbt nicht die GmbH den Pkw, sondern eine dritte Person. Beispielsweise der Gesellschafter-

Späterer hoher  
Verkaufserlös wird  
quasi zur Steuerfalle

Sachbezug summiert  
sich auf 74.000 EUR  
– und das Finanzamt  
freut sich

(Geschäftsführer), ein Fremdgeschäftsführer, der Ehegatte oder ein Verwandter. Diese Person vermietet dann den Pkw an die GmbH zu fremdüblichen Konditionen.

**PRAXISTIPP** | Idealerweise sollte man – um auf der sicheren Seite zu sein – ein Vergleichsangebot von einem Mietunternehmen einholen und die eigenen vertraglichen Details an dem Fremdangebot orientieren. So wird dem Finanzbeamten gleich der Wind aus den Segeln genommen, falls dieser anfängt zu argumentieren, dass die vertraglichen Details nicht denjenigen entsprechen, welche unter fremden Dritten vereinbart worden wären.

Der Vorteil ist gravierend: Während die GmbH über die Miete und die laufenden Kosten weiterhin Betriebsausgaben generiert, muss sie den Veräußerungserlös nicht versteuern. Denn dieser wird von dem Vermieter (der vorgeschalteten Person) erzielt und ist bei dieser – mangels einschlägiger Einkunftsart – nicht steuerpflichtig.

### ■ Die Steuergestaltung im Detail

Der GGF der GmbH erwirbt den BMW im Januar 2019 für netto 80.000 EUR. Er vermietet ihn fremdüblich für monatlich netto 1.200 EUR (jährlich 14.400 EUR) an die GmbH. Sämtliche laufenden Kosten (Treibstoff, Versicherung, Steuern usw.) hat vertraglich die GmbH zu tragen.

**Lösung:** Die GmbH kann nach wie vor alle laufenden Kosten als Betriebsausgabe absetzen, da sie diese vertraglich zu übernehmen hat. Anstelle der Abschreibung von bisher jährlich 13.334 EUR ( $80.000 \text{ EUR} \div 6 \text{ Jahre}$ ) kann sie die Miete von jährlich 14.400 EUR absetzen. Gewinntechnisch ergibt sich bei der GmbH kein Nachteil, sondern eine Gewinnminderung von jährlich 1.066 EUR. Zudem hat die GmbH bei der späteren Veräußerung des BMW keinen Verkaufserlös als Betriebseinnahme zu erfassen (Vorteil von 55.000 EUR). Auch bei der privaten Mitbenutzung des BMW durch den GGF ergeben sich keine Unterschiede im Vergleich zu einem direkten Erwerb des BMW durch die GmbH. Denn die 1 %-Methode wie auch die Fahrtenbuchmethode sind auch bei einem gemieteten oder geleasten Pkw uneingeschränkt anwendbar.

Verkaufserlös beim  
Dritten nicht  
steuerpflichtig

Bei der GmbH statt  
Abschreibungen  
jährliche Miete  
absetzbar

## 3. Die steuerlichen Vorteile bei dem vermietenden GGF

Der Vorteil vollzieht sich bei dieser Gestaltung in der Besteuerung auf Ebene des vorgeschalteten GGF. Diese weicht nämlich grundlegend von derjenigen ab, welche bei der GmbH gilt, da das Fahrzeug bei dem GGF dem steuerlichen Privatvermögen zuzuordnen ist. Zwar muss der GGF die vereinnahmte Miete versteuern (welche jedoch die GmbH als Betriebsausgabe abgesetzt hat), allerdings erfolgt keine Besteuerung des späteren Verkaufserlöses. Damit fließt der Verkaufspreis für den Pkw dem GGF unbelastet von Ertragsteuern zu.

Verkaufspreis fließt  
dem GGF steuerlich  
unbelastet zu

### 3.1 Laufende Mieteinkünfte

Vermietet der GGF lediglich einen Pkw an die GmbH, dann handelt es sich bei den Mieterlösen um sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG. Vermietet der GGF hingegen mehrere Fahrzeuge an die GmbH, dann handelt es sich um

**Es droht keine  
Begründung einer  
Betriebsaufspaltung!**

Einkünfte i. S. d. § 21 EStG. Auch hier ist nur der Überschuss (Saldo zwischen Mieteinnahmen und Abschreibung/sonstigen Kosten) zu versteuern. Ein Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG liegt bei einer reinen Vermietung nicht vor, weshalb auch keine Gewerbesteuer anfällt (vgl. z. B. R 15.7 Abs. 3 EStR und BFH 31.5.07, IV R 17/05).

Auch eine Betriebsaufspaltung wird bei der bloßen Überlassung eines Pkw mangels sachlicher Verpflichtung regelmäßig nicht begründet. Denn als hierfür erforderliche wesentliche Betriebsgrundlagen sind nur die Wirtschaftsgüter anzusehen, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und die ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen (BFH 9.7.19, X R 9/17; 18.5.04, X B 167/03). Maßgebend ist die funktionale Bedeutung des überlassenen Wirtschaftsguts für das Betriebsunternehmen. Bei einem normalen Pkw handelt es sich um einen Gegenstand, der sehr häufig beansprucht wird und deshalb schon nach kurzer Zeit Abnutzungserscheinungen aufweist. Daher müssen Pkw oft ausgetauscht werden, sodass sie wirtschaftlich nicht bedeutsam sind. Pkw erfüllen damit gewöhnlich nicht die Voraussetzungen einer wesentlichen Betriebsgrundlage.

### 3.2 Veräußerungsgewinn – 0 % Steuerbelastung

Würde der Pkw der GmbH gehören und würde diese den Pkw veräußern, dann müsste der Veräußerungserlös in voller Höhe versteuert werden. Veräußert hingegen der vorgeschaltete GGF den Pkw, dann entfällt die Steuerbelastung in vollem Umfang. Der Grund: Der GGF wurde mit der Vermietung nicht gewerblich tätig, sodass die Veräußerung keinen betrieblichen Vorgang darstellen kann. Der Veräußerungsgewinn könnte damit lediglich dann der Besteuerung unterliegen, wenn eine andere Einkunftsart einschlägig sein sollte. Das ist jedoch im Falle der Vermietung eines Pkw nicht der Fall.

**Weder § 22 Nr. 3  
EStG noch § 21 EStG  
ist einschlägig**

Zunächst wird der Veräußerungserlös nicht von § 22 Nr. 3 EStG (sonstige Einkünfte) und auch nicht von § 21 EStG (Vermietungseinkünfte) erfasst. Diese Vorschriften besteuern lediglich die laufenden Einkünfte (hier: Miete), nicht jedoch den Veräußerungsvorgang selbst. Dies begründet sich darin, dass der Gesetzgeber die durch Umschichtung „privater“ Vermögenswerte realisierten Wertsteigerungen im Regelfall nicht besteuern will.

**Pkw gilt als  
Gegenstand des  
täglichen Gebrauchs**

Private Veräußerungsgewinne können jedoch gemäß § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG der Besteuerung unterliegen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des Wirtschaftsguts nicht mehr als ein Jahr beträgt. Werden aus der Nutzung des Wirtschaftsguts als Einkunftsquelle zumindest in einem Jahr Einkünfte erzielt, dann erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG). Allerdings sind gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG solche Wirtschaftsgüter insgesamt von der Besteuerung ausgenommen, welche Gegenstände des täglichen Gebrauchs darstellen. Das gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut als Einkunftsquelle genutzt wurde (FG Münster 3.8.20, 5 K 2493/18 E). Da es sich bei einem klassischen und tatsächlich genutzten Pkw um einen typischen Gegenstand des täglichen Gebrauchs handelt, kann sich per se kein der Besteuerung unterliegender Spekulationsgewinn ergeben (siehe auch Gesetzesbegründung zur Einführung des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG).

**PRAXISTIPP** | Entsprechend entschied jüngst das FG Sachsen (20.12.24, 5 K 960/24), dass auch die Veräußerung eines hochpreisigen Luxus-Wohnmobils nicht gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der Besteuerung unterliegt. Die Begründung: Auch ein Luxus-Wohnmobil verliert durch Gebrauch, Alter und technische Veränderung an Wert, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt nur acht Jahre und ein Wohnmobil besitzt grundsätzlich kein Wertsteigerungspotenzial. Den tatsächlich infolge der Corona-Pandemie bei Verkauf des Wohnmobils realisierten Gewinn i. H. v. 14.514 EUR (Buchwert: 300.612 EUR!) sah das FG deshalb – anders als das FA – als nicht steuerbar an. Das FA bemüht sich derzeit jedoch darum, den BFH im Revisionsverfahren (Az. IX R 4/25) vom Gegenteil zu überzeugen.



## INFORMATION

Wichtiges Verfahren  
anhängig

#### 4. Keine Nachteile bei der Umsatzsteuer

Negative Konsequenzen bei der Umsatzsteuer ergeben sich bei dieser Gestaltung nicht. Hätte die GmbH den BMW erworben, so hätte sie die bei Erwerb gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer vom FA zurückfordern können. Erwirbt der GGF das Fahrzeug, dann steht diesem der Vorsteuerabzug zu. Parallel unterliegt zwar die mit der GmbH vereinbarte Miete der Umsatzsteuer, sodass der GGF diese an das FA abführen muss. Diese Umsatzsteuer kann jedoch die GmbH innerhalb ihrer eigenen Umsatzsteuererklärung als Vorsteuer vom FA zurückfordern – ein effektives Nullsummenspiel.

**MERKE** | Sollte der GGF bisher nicht unternehmerisch tätig geworden sein, so begründet alleine die Vermietung des Pkw eine unternehmerische Tätigkeit. Das hat bereits der BFH entschieden (BFH 29.9.22, V R 29/20). Der GGF kann damit auch zur Regelbesteuerung optieren und auf die möglicherweise andernfalls geltende Kleinunternehmerregelung i. S. d. § 19 Abs. 1 UStG verzichten.

Das Vorschaltmodell kann sich tatsächlich sogar erheblich positiv auf die Umsatzsteuer auswirken. Konkret sind zwei Vorteile denkbar:

- 1. Die GmbH ist nicht vorsteuerabzugsberechtigt:** Würde die GmbH den BMW erwerben und wäre sie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (z. B. Ärzte-GmbH), dann würde die an den Verkäufer gezahlte Umsatzsteuer zu einer Definitivbelastung führen. Erwirbt jedoch der vorgeschaltete GGF den Pkw, dann ist dieser zum Vorsteuerabzug aus der Rechnung über den Pkw-Erwerb berechtigt (so auch BFH 29.9.22, V R 29/20). Aus der der GmbH berechneten umsatzsteuerpflichtigen Miete steht der GmbH dann jedoch weiterhin kein Vorsteuerabzug zu, während der vermietende GGF die der GmbH berechnete Umsatzsteuer an das FA abführen muss.
- 2. Verkauf des Gebrauchtfahrzeugs ohne Umsatzsteuer:** Veräußert der vorgeschaltete GGF den BMW und hat er zuvor wegen dem Vorsteuerabzug zur Regelbesteuerung optiert, dann unterliegt auch der Verkaufserlös der Umsatzsteuer. Die Besteuerung kann jedoch vermieden werden, wenn die Veräußerung erst ab dem sechsten Jahr nach Anschaffung des Pkw erfolgt. Denn die Option zur Regelbesteuerung bindet den GGF lediglich für fünf Jahre (§ 19 Abs. 3 UStG). Er kann also ab dem sechsten Jahr eine

Effektives  
Nullsummenspiel

Zwei gewichtige  
Vorteile bei der  
Umsatzsteuer

GGF an Option zur  
Regelbesteuerung  
nur für fünf Jahre  
gebunden

Rückoption vornehmen und zur Kleinunternehmerregelung zurückkehren. Die eigentlich anfallende Umsatzsteuer wird dann gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UStG nicht erhoben, weil der Umsatz des als Kleinunternehmer tätigen GGF steuerfrei ist.

#### ■ Beispiel

Der GGF veräußert den BMW nach sechs Jahren für netto 55.000 EUR/brutto 65.450 EUR. Umsatzsteuer weist er in der Rechnung nicht aus. Er optiert im Jahr des Verkaufs zurück zur Kleinunternehmerregelung.

**Lösung:** Eigentlich hätte der GGF 10.450 EUR Umsatzsteuer ans FA abführen müssen. Gleiches würde gelten, wenn die GmbH den BMW veräußert hätte. Durch die Rückoption zur Kleinunternehmerregelung wird diese Umsatzsteuer eingespart, da der Verkaufsvorgang steuerfrei ist (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG). Ein Vorteil von effektiv 10.450 EUR.

Effektiver Steuervorteil: 10.450 EUR

Korrekturzeitraum nach § 15a UStG bereits abgelaufen

**Beachten Sie |** Die Rückoption zur Kleinunternehmerregelung löst keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 1 UStG aus. Zwar ergibt sich durch die Rückoption eine Änderung der Verhältnisse, allerdings ist der für Pkw geltende fünfjährige Korrekturzeitraum bereits abgelaufen.

## 5. Im Mietvertrag auf wirtschaftliches Eigentum achten

Die Gestaltung führt nur dann zum angestrebten Ziel, wenn nicht nur das zivilrechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) an dem Pkw bei der vorgeschalteten Person liegt. Denn wäre die GmbH wirtschaftlicher Eigentümer, dann müsste ihr das Fahrzeug zugerechnet und somit bei ihr bilanziert werden.

Fremdüblicher Mietvertrag oberstes Gebot

Um wirtschaftliches Eigentum bei der GmbH zu vermeiden, muss mit dieser ein normaler (fremdüblicher) Mietvertrag geschlossen werden. Das bedeutet z. B., dass die GmbH bei Auslaufen des Vertrags das Fahrzeug an den Vermieter zurückgeben muss. Wird hingegen ein Leasingvertrag geschlossen, dann sind die Leasingerlasse (BMF 19.4.71, BStBl I 71, 264; 22.12.75, IV B 2 – S 2170 – 161/75) zu beachten, um wirtschaftliches Eigentum bei der GmbH zu vermeiden. Durch die vertraglichen Vereinbarungen im Leasingvertrag muss sichergestellt werden, dass das „volle Risiko beim späteren Verkauf“ bei dem Leasinggeber und nicht beim Leasingnehmer (GmbH) liegt. Das bedingt, dass dem Leasingnehmer u. a. keine Kaufoption oder lediglich eine wirtschaftlich betrachtet sinnlose Kaufoption eingeräumt werden sollte.

Vorschaltmodell als Gestaltung von der Rechtsprechung „abgesegnet“

**FAZIT |** Die Implementierung eines entsprechenden Vorschaltmodells ist in der Gestaltungspraxis ebenso einfach wie effektiv und auch von der Rechtsprechung gedeckt (BFH 29.9.22, V R 29/20). Es ist lediglich einmalig ein fremdüblicher Mietvertrag zu schließen (Tipp: vorab Vergleichsangebote einholen und sich daran orientieren) und dieser ist wie vereinbart durchzuführen. Dann liegen auch kein Scheingeschäft (§ 41 AO) und kein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) vor. Im Anschluss läuft das Modell gewissermaßen automatisch und führt in nahezu allen Fallgestaltungen zur gewünschten Steuerersparnis.

Nur wenn sich im absoluten Ausnahmefall ein Veräußerungsverlust ergeben sollte (Verkauf des Gebrauchtwagens unterhalb des Restbuchwerts), ist die Gestaltung nachteilig. Denn dieser Verlust kann beim Vorschaltmodell steuerlich nicht geltend gemacht werden. Zudem sind die zusätzlichen steuerlichen Deklarationspflichten für die vorgeschaltete Person zu beachten. Hierzu zählen insbesondere die jährliche Einkünfteermittlung nach § 21 EStG oder § 22 Nr. 3 EStG sowie die umsatzsteuerlichen Verpflichtungen (Umsatzsteuervor-/Jahresanmeldung).

Letztlich lässt sich das Vorschaltmodell steuergestaltend nicht nur bei Kapitalgesellschaften, sondern auch bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (z. B. bei einer OHG, GbR oder GmbH & Co. KG) implementieren. Bei einem Einzelunternehmen ist jedoch darauf zu achten, dass nicht der Einzelunternehmer „an sich“ vermietet. Denn eine solche Vermietung würde das FA nicht anerkennen. Vermieter muss also eine dritte Person sein – z. B. der Ehegatte. Gleichermaßen ist bei Personengesellschaften darauf zu achten, dass nicht einer der Gesellschafter den PKW erwirbt und an die Gesellschaft vermietet. Denn in dieser Konstellation würde der PKW zum Sonderbetriebsvermögen des vermietenden Gesellschafters auf Ebene der Personengesellschaft gehören und die Besteuerung der Mieterträge wie auch die Besteuerung des späteren Veräußerungsgewinns würden über §§ 13, 15 oder 18 EStG erfolgen (Betriebsvermögen und kein Privatvermögen). Folglich ist auch hier darauf zu achten, dass der PKW von einer nicht an der Personengesellschaft beteiligten Person erworben und von dieser an die Gesellschaft vermietet wird (z. B. durch den Ehegatten eines der Gesellschafter).

**Vermieter muss eine dritte Person sein – z. B. der Ehegatte**

## KAPITALGESELLSCHAFTEN

**Roll-over-Modell zur Heilung „vergessener“ Einlagen der Gesellschafter im steuerlichen Einlagekonto**

von Prof. Dr. Hans Ott, StB/vBP, Köln

I Zu einem „Klassiker“ des Steuerrechts gehören Einlagen der Gesellschafter in eine Kapitalgesellschaft, die in der Feststellungserklärung nach § 27 Abs. 2 KStG versehentlich nicht als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erfasst werden. Im Ergebnis führen solche „vergessenen“ Einlagen zu bestandskräftigen Feststellungsbescheiden i. S. d. § 27 Abs. 2 KStG, die weder einen Zugang noch einen (veränderten) Endbestand des steuerlichen Einlagekontos enthalten. Eine nachträgliche Berücksichtigung „vergessener“ Einlagen in Folgebescheiden wird durch die Grundlagenfunktion des Feststellungsbescheids nach § 27 Abs. 2 S. 2 KStG verhindert. Die spätere Rückzahlung der geleisteten Einlagen führt dann aufgrund der materiellrechtlichen Bindungswirkung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG (vgl. BFH 11.2.15, I R 3/14, BStBl II 15, 816) zu einer der Kapitalertragsteuer unterliegenden Auszahlung und beim Anteilseigner zu steuerpflichtigen Kapitalerträgen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. |

**1. BFH-Urteil vom 25.2.25 – VIII R 41/23**

Mit dem Urteil vom 25.2.25 (VIII R 41/23, DStR 25, 1203), dessen praktische Auswirkungen kürzlich in dieser Zeitschrift bereits ausführlich dargestellt worden sind (vgl. Mayer, GStB 25, 258 ff.), hat der BFH entschieden, dass „vergessene“ Einlagen im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht zu einem Sonderausweis nach § 28 Abs. 1 S. 3 KStG führen. Damit hat der BFH die in der Literatur vorgeschlagene Doppelmaßnahme in Form einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit anschließender Kapitalherabsetzung „abgesegnet“, die als „Heilungsmöglichkeit“ für „vergessene“ Einlagen diskutiert wurde (vgl. Binnewies, GmbHR 15, 1065, 1069, Ott, DStR 14, 673, 675). Die Durchführung der Doppelmaßnahme stellt nach überwiegender Meinung in der Literatur auch keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO dar. Die im Urteilsfall vorgenommene Kapitalherabsetzung, die nur ein Jahr nach der Kapitalerhöhung erfolgte, hat den BFH jedenfalls nicht dazu veranlasst, einen Gestaltungsmissbrauch überhaupt zu prüfen.

Im o. a. Urteil vom 25.2.25 hat der BFH unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut und die Gesetzgebungsgeschichte klargestellt, dass „vergessene“ Einlagen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auch nicht nach dem Sinn und Zweck des § 28 Abs. 1 S. 3 KStG oder aus systematischen Erwägungen zu einem Sonderausweis führen. Der BFH ist damit nicht der überwiegend in der Literatur vertretenen Ansicht gefolgt (vgl. z. B. Dötsch/Werner in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 28 KStG, Rz. 41, Stand: 9/2024; Stimpel in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 23, § 28 Rz. 37a), wonach unter „Einlagen der Anteilseigner“ i. S. d. § 28 Abs. 1 S. 3 KStG nur solche zu verstehen sind, die zuvor als Zugang zum Einlagekonto gesondert festgestellt worden sind. Vielmehr hat sich der BFH allein auf den Wortlaut der Vorschrift

## ARCHIV

Ausgabe 7 | 2025  
Seiten 258–264

Sonderausweis auch  
nicht aus systemati-  
schen Erwägungen  
angezeigt

gestützten Gegenansicht angeschlossen, wonach Einlagen der Anteilseigner materiell-rechtlich zu verstehen sind und daher vom Sonderausweis ausgenommen sind (zu dieser Gegenansicht vgl. Binnewies in: Streck, KStG, 10. Aufl. 22, § 28 Rz. 23; ders., GmbHR 15, 1065, 1069; Ott, DStZ 16, 227, 232; ders., DStR 14, 673, 675).

Es mag dahinstehen, ob der Gesetzgeber „unsauber formuliert“ hat oder eine „sprachliche Ungenauigkeit“ vorliegt (so Mayer, GSTB 25, 260 bzw. 261). Der BFH hat jedenfalls überzeugend herausgearbeitet, dass „vergessene“ Einlagen nach § 28 Abs. 1 S. 3 KStG nicht zu einem Sonderausweis führen und in diesem Zusammenhang auch ausgeführt, der Gesetzgeber habe das Tatbestandsmerkmal in § 28 Abs. 1 S. 3 KStG „aus Einlagen der Anteilseigner“ zumindest bewusst formuliert.

**Beachten Sie |** Weil sich das BFH-Urteil vom 25.2.25 gegen die Ansicht der Finanzverwaltung richtet, ist damit zu rechnen, dass diese – wie oftmals in solchen Fällen – eine entsprechende Gesetzesänderung initiieren wird. Diese wird dann sicherlich politisch mit dem nebulösen Hinweis „verkauft“, dass anderenfalls § 28 KStG Steuergestaltungen ermögliche. Wie dies inzwischen regelmäßig der Fall ist, werden diese Steuergestaltungen nicht näher spezifiziert, was wohl darauf zurückzuführen ist, dass die parlamentarischen Gremien ohnehin kaum in der Lage oder Willens sind, sich mit einer solchen Argumentation hinreichend auseinanderzusetzen.

Das BFH-Urteil vom 25.2.25 hat sich zwar nur mit der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln als dem ersten Schritt der Doppelmaßnahme beschäftigt. Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass die Kapitalherabsetzung im zweiten Schritt dazu führt, dass der Herabsetzungsbetrag nach § 28 Abs. 2 S. 1 KStG dem steuerlichen Einlagekonto „gutzuschreiben“ ist. Bei einer Auszahlung an die Gesellschafter in unmittelbarem Anschluss an die Kapitalherabsetzung erfolgt nach § 28 Abs. 2 S. 3 KStG ein Direktzugriff auf das Einlagekonto.

**MERKE |** Ein solcher Direktzugriff liegt nach dem BFH-Urteil vom 21.10.14 (I R 31/13, BStBl II 16, 411) vor, wenn die Rückzahlung zeitnah zur Kapitalherabsetzung erfolgt und zweifelsfrei erkennbar ist, dass die Auszahlung aus dieser Kapitalherabsetzung herrührt. Anderenfalls liegt eine Ausschüttung vor, die unter Beachtung der Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 S. 3 KStG erfolgt.

**Beachten Sie |** Ist eine Auskehrung des Kapitalherabsetzungsbetrags ganz oder teilweise geplant, sollte bereits im Herabsetzungsbeschluss klar und eindeutig festgelegt werden, in welcher Höhe der Herabsetzungsbetrag lediglich in die Kapitalrücklage umgebucht wird oder zur Auszahlung kommen soll.

## 2. Vor- oder nachrangige Berücksichtigung „vergessener“ Einlagen im Sonderausweis?

Das BFH-Urteil vom 25.2.25 hat eine für die Praxis relevante Frage nicht ausdrücklich angesprochen. Diese Frage soll nachfolgend anhand des leicht abgewandelten Beispiels von Mayer (GSTB 25, 261) diskutiert werden.

„Unsaubere“, aber wohl bewusste Formulierung des Gesetzgebers

Finanzverwaltung dürfte entsprechen- des „Kontergesetz“ initiieren

Zeitnahe Auszahlung an Gesellschafter als Direktzugriff zu werten

Umbuchung bzw. Auszahlung im Herabsetzungs- beschluss klar regeln

Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.24 von 0 EUR

Doch was gilt, wenn die Kapitalerhöhung niedriger ist als die sonstigen Rücklagen?

Fünf Fallgruppen kommen in Betracht

### ■ Beispiel

Die X-GmbH mit einem Stammkapital von 50.000 EUR verfügt zum 31.12.24 über eine in der Bilanz ausgewiesene Kapitalrücklage von 400.000 EUR (entstanden aus einer „vergessenen“ Gesellschaftereinlage) sowie eine Gewinnrücklage von 500.000 EUR. Im Jahr 25 wird das Stammkapital der X-GmbH durch Umwandlung der Kapitalrücklage und der Gewinnrücklage um 500.000 EUR erhöht. Zur Umwandlung in Stammkapital dürfen nach § 57d Abs. 1 GmbHG nur Kapital- und Gewinnrücklagen verwendet werden oder Beträge, die im letzten Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses diesen Rücklagen zugeführt wurden. Zum 31.12.24 wurde kein Bestand im steuerlichen Einlagekonto gesondert festgestellt.

**Lösung:** Nach der Reihenfolgeregelung in § 28 Abs. 1 S. 1 KStG wird für die Kapitalerhöhung vorrangig der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos (hier: 0 EUR) verwendet und für den Restbetrag (= 500.000 EUR) die sonstigen Rücklagen. Von dem danach entstehenden Sonderausweis von 500.000 EUR sind nach § 28 Abs. 1 S. 3 KStG die aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträge (= 400.000 EUR) auszunehmen, sodass der Sonderausweis 100.000 EUR beträgt.

Die Vorgehensweise in der vorstehenden Lösung unterstellt, dass für die Kapitalerhöhung vorrangig die aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträge verwendet werden. Würde im Beispielsfall eine Kapitalerhöhung i.H.v. 900.000 EUR vorgenommen, so ergäbe sich unstreitig ein Sonderausweis von 500.000 EUR, weil von den sonstigen Rücklagen von insgesamt 900.000 EUR die aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträge von 400.000 EUR zum Abzug zu bringen sind. Derzeit nicht abschließend geklärt ist jedoch, ob dies auch gilt, wenn der Kapitalerhöhungsbetrag die Summe der sonstigen Rücklagen unterschreitet.

Im Urteil vom 25.2.25 konnte der BFH diese Frage offenlassen, weil nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt in der Bilanz lediglich eine Kapitalrücklage von 10 Mio. EUR ausgewiesen war, die in voller Höhe aus „vergessenen“ Einlagen der Anteilseigner stammte. Bezogen auf das vorstehende Beispiel kämen im Hinblick auf „vergessene“ Einlagen (nach Abzug eines ggf. festgestellten Bestands des Einlagekontos, der hier mit 0 EUR angenommen wird) verschiedene Fallgruppen in Betracht, wobei ggf. die Formulare zur Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG entsprechend angepasst werden müssten:

### ■ Übersicht

Fallgruppe	Vorgehensweise	Sonderausweis
1	Vorrangige Minderung des Sonderausweises von 500.000 EUR um „vergessene“ Einlagen der Anteilseigner von 400.000 EUR	100.000 EUR
2	Nachrangige Minderung des Sonderausweises von 500.000 EUR um „vergessene“ Einlagen der Anteilseigner	500.000 EUR
3	Meistbegünstigungsregelung mit „freihändiger“ Bestimmung, in welcher Höhe „vergessene“ Einlagen vom Sonderausweis von 500.000 EUR auszunehmen sind, sodass z. B. bei einer Kürzung um 200.000 EUR der Sonderausweis noch 300.000 EUR beträgt	300.000 EUR

4	Minderung des Sonderausweises im Verhältnis der aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträge zur Summe der sonstigen Rücklagen (im Beispiel: 400.000 EUR/900.000 EUR = 44,4 %), sodass der Sonderausweis von 500.000 EUR um 222.000 EUR zu mindern ist	278.000 EUR
5	Minderung des Sonderausweises im Verhältnis der aus Einlagen der Anteilseigner stammenden Beträgen zur Kapitalerhöhung (im Beispiel: 400.000 EUR/500.000 EUR = 80 %), sodass der Sonderausweis von 500.000 EUR um 400.000 EUR zu mindern ist	100.000 EUR

Die verschiedenen Fallgruppen führen zu folgenden Ergebnissen:

Fallgruppe		Nennkapital	Sonstige Rücklagen	Sonderausweis
	Stand: 31.12.24	50.000 EUR	900.000 EUR	0 EUR
1	Kapitalerhöhung	+ 500.000 EUR	– 500.000 EUR	+ 100.000 EUR
2	Kapitalerhöhung	+ 500.000 EUR	– 500.000 EUR	+ 500.000 EUR
3	Kapitalerhöhung	+ 500.000 EUR	– 500.000 EUR	+ 300.000 EUR
4	Kapitalerhöhung	+ 500.000 EUR	– 500.000 EUR	+ 278.000 EUR
5	Kapitalerhöhung	+ 500.000 EUR	– 500.000 EUR	+ 100.000 EUR
	Stand: 31.12.25	550.000 EUR	400.000 EUR	100.000 EUR bis 500.000 EUR

Höhe des Sonderausweises variiert von 100.000 EUR bis 500.000 EUR

Das Beispiel zeigt, dass – abhängig von der gewählten Vorgehensweise – die Höhe des Sonderausweises von 100.000 EUR bis 500.000 EUR variieren kann. Bei zutreffender Erfassung der Einlage von 400.000 EUR als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto hätte sich im vorstehenden Beispiel eine Lösung nach der Fallgruppe 1 bzw. nach den hier verwendeten Zahlen eine Lösung nach Fallgruppe 5 ergeben. Unterstellt man dagegen nach der vom BFH im Urteil vom 25.2.25 verworfenen Ansicht, dass nur die im Einlagekonto gesondert festgestellten Einlagen der Anteilseigner vom Sonderausweis ausgenommen sind, so ergäbe sich im vorstehenden Beispiel ein Sonderausweis i. H. v. 500.000 EUR (Fallgruppe 2).

Nach Ansicht des BFH im Urteil vom 25.2.25 soll der Sonderausweis im Rahmen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln die Ausschüttungsbesteuerung von versteuerten Gewinnen der Kapitalgesellschaft sichern. Die Rechtsfolge der Ausschüttungsbesteuerung ist bei „vergessenen“ Einlagen allerdings nicht gerechtfertigt. Sie widerspricht der sich aus der Zusammenschau von § 20 Abs. 1 S. 3 und Nr. 2 EStG ergebenden Grundannahme, dass Einlagen – vorbehaltlich der Erfüllung gesetzlicher Voraussetzungen – steuerfrei zurückgezahlt werden können (vgl. Ratschow in: Brandis/Heuermann, § 20 EStG, Rz. 18).

**Beachten Sie |** Eine Steuerbarkeit kann sich aber ungeachtet dessen z.B. nach § 20 Abs. 8 i. V. m. § 17 Abs. 4 S. 1 EStG oder nach § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 UmwStG ergeben. Die vom BFH vertretene Ansicht könnte – neben den gesondert festgestellten Beständen nach § 28 Abs. 1 S. 1 KStG im steuerlichen Einlagekonto – für eine vorrangige Kürzung der „vergessenen“ Einlagen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln sprechen.

Kritik: Einlagen sollten i. d. R. steuerfrei zurückgezahlt werden können

Kapitalerhöhung aus  
Gesellschaftsmitteln  
mit anschließender  
Kapitalherabsetzung

Kosten für eine  
Abschlussprüfung  
im Blick haben

Empfundener  
„Steuerschaden“ wird  
zur Haftungsfrage für  
den Steuerberater

Vom BFH abgesegnete  
Doppelmaßnahme kann  
Haftungsvolumen  
deutlich mindern

### 3. Kosten der Doppelmaßnahme nicht zu unterschätzen

Abgesehen von der vorstehend skizzierten Frage nach der vorrangigen Minderung des Sonderausweises durch „vergessene“ Einlagen erlaubt das o. a. BFH-Urteil vom 25.2.25 eine nachträgliche Rettung vergessener Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit anschließender Kapitalherabsetzung. Die einzelnen Schritte dieser Doppelmaßnahme wurden bereits ausführlich in dieser Zeitschrift dargestellt (vgl. Mayer, GStB 25, 258 ff.). Dabei wurde auch zutreffend darauf hingewiesen, dass sowohl die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln als auch die anschließende Kapitalherabsetzung als satzungsändernde Maßnahmen den umfangreichen Regelungen der §§ 57c bis 57o GmbHG sowie § 58 GmbHG unterliegen.

Neben den anfallenden Notar- und Registerkosten sind somit bei Durchführung der Doppelmaßnahme auch die Kosten für eine Abschlussprüfung (wenn nicht ohnehin eine solche stattfindet) in den Blick zu nehmen, weil nach § 57e Abs. 1 bzw. § 57f Abs. 2 GmbHG die letzte der Kapitalerhöhung zugrunde liegende Jahresbilanz oder eine Zwischenbilanz mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk der Abschlussprüfer versehen sein muss. Dies gilt auch bei einer kleinen GmbH i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB und sogar bei einer Kleinst-GmbH i. S. d. § 267a HGB (einschließlich der UG haftungsbeschränkt), obwohl für den regulären Jahresabschluss keine Prüfungspflicht nach § 316 Abs. 1 HGB besteht.

Die gesellschaftsrechtlichen Anforderungen und vor allem die hierfür anfallenden Kosten verdeutlichen, dass die Doppelmaßnahme als Heilung für „vergessene“ Einlagen grundsätzlich nur bei nennenswerten Größenordnungen zu empfehlen sein dürfte.

### 4. Steuerschaden durch „vergessene“ Einlagen?

Die besondere Problematik „vergessener“ Einlagen besteht in der Praxis regelmäßig darin, dass z. B. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen nach der Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG bei einem fehlenden festgestellten Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum ausschüttbaren Gewinn gehören. Ausschüttungen an Gesellschafter sind dann nach § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG steuerpflichtig und unterliegen bei der ausschüttenden Gesellschaft – anders als eine Einlagenrückgewähr – der Kapitalertragsteuer. Wegen der anfallenden Kapitalertragsteuer bzw. der Besteuerung mit Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 EStG oder dem Teileinkünfteverfahren wird dies in der Praxis nicht selten als „Steuerschaden“ empfunden. In diesen Fällen wird regelmäßig der steuerliche Berater in Haftung genommen, wenn dieser die unterbliebene Erfassung im steuerlichen Einlagekonto verursacht hat.

Die Dimension eines solchen Steuerschadens verdeutlicht auch das o. a. BFH-Urteil vom 25.2.25. Denn ohne die Vornahme der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln hätte im Streitfall eine spätere Ausschüttung der vergessenen Einlage von 10 Mio. EUR eine Kapitalertragsteuer von 2,5 Mio. EUR zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag i. H. v. 137.500 EUR ausgelöst. Die nunmehr vom BFH mit dem o. a. Urteil vom 25.2.25 abgesegnete Doppelmaßnahme

wird auch deshalb von besonderem Interesse sein, weil damit etwaige Schadenersatzansprüche – unter Übernahme der Kosten für die vorstehend skizzierten gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen – deutlich gemindert werden können.

Wie bereits häufiger dargestellt, löst eine „vergessene“ Einlage aber bei einer Gesamtbetrachtung der Ebene der Kapitalgesellschaft und des Gesellschafters regelmäßig keinen endgültigen Steuerschaden aus (zur Heilung durch eine Liquidation der GmbH vgl. Ott, GStB 23, 95, 100 ff.; so auch der Hinweis, BFH 21.12.22, I R 53/19, BStBl II 23, 504). Denn auch „vergessene“ Einlagen, die nicht als Zugang zum Einlagekonto erfasst worden sind, führen beim Gesellschafter zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner Beteiligung und können z. B. bei der Veräußerung der GmbH-Anteile, bei einer Umwandlung der GmbH oder spätestens bei der Liquidation steuermindernd berücksichtigt werden.

Die um die Einlagen erhöhten Anteils-Anschaffungskosten führen dann regelmäßig zu einem Veräußerungs- oder Auflösungsverlust, womit die Steuerbelastung bei der Ausschüttung einer „vergessenen“ Einlage ausgeglichen werden kann. Der eingetretene temporäre Steuerschaden kann somit oftmals vollständig neutralisiert werden und beschränkt sich auf den Zinsschaden aufgrund der verfrühten Steuerzahlung infolge der Ausschüttung. Dies gilt zumindest dann, wenn für die Ausschüttung und den Veräußerungs- oder Auflösungsverlust das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung kommt und – idealtypisch – die Ausschüttung und die Veräußerung der Anteile bzw. die Auflösung der Gesellschaft im selben Veranlagungszeitraum erfolgen.

## 5. Interne Veräußerung durch Roll-over-Modell bei „vergessenen“ Einlagen

Oftmals wird eine zeitnahe Veräußerung der Anteile an fremde Dritte, die Liquidation der Kapitalgesellschaft oder die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nicht in Betracht kommen, sodass nach anderen Wegen gesucht werden muss, um die einlagebedingt erhöhten Anschaffungskosten der Beteiligung zu nutzen. Als Gestaltungsmöglichkeit bietet sich in diesen Fällen z. B. die „interne Veräußerung“ im Wege des sog. Roll-over-Modells an. Dabei wird die zuvor im Wert geminderte Beteiligung an eine eigene GmbH oder GmbH & Co. KG – vergleichbar einer Veräußerung an sich selbst – entgeltlich übertragen, um einen Veräußerungsverlust zu generieren.

Die Funktionsweise des Roll-over-Modells, die im Vergleich zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit anschließender Kapitalherabsetzung regelmäßig weniger aufwendig ist, stellt sich z. B. bei einem GmbH-Gesellschafter mit Anteilen i. S. d. § 17 EStG wie folgt dar:

### ■ Beispiel

An der A-GmbH mit einem Stammkapital von 25.000 EUR ist A als alleiniger Gründungsgesellschafter beteiligt. A hat in die A-GmbH durch Bareinzahlung in die Kapitalrücklage eine Gesellschaftereinlage von 1 Mio. EUR geleistet, die versehentlich nicht als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erfasst und daher auch nicht gesondert festgestellt wurde.

**Auch vergessene Einlagen führen zu nachträglichen AK der Beteiligung ...**

**... und können den temporären Steuerschaden oft ganz neutralisieren**

**Roll-over-Modell als mögliche Rettungsmaßnahme**

**Gesellschaftereinlage von 1 Mio. EUR wurde „vergessen“**

Auflösung der  
Kapitalrücklage und  
Ausschüttung an den  
Gesellschafter

Veräußerung der  
Anteile an „seine“  
andere GmbH bzw.  
GmbH & Co. KG

Bei gutem „Timing“  
Verlustverrechnung  
noch im selben VZ  
möglich

Ausreichende  
Liquidität der GmbH  
erforderlich

**Lösung:** Zur Heilung der „vergessenen“ Einlage werden folgende Schritte unternommen:

■ **Im ersten Schritt** wird bei der A-GmbH die Kapitalrücklage von 1 Mio. EUR in vollem Umfang aufgelöst, womit gleichzeitig eine Ausschüttung an den Gesellschafter A erfolgt. Der nach Abzug der Kapitalertragsteuer i. H. v. 250.000 EUR zzgl. Solidaritätszuschlag von 13.750 EUR (insgesamt 263.750 EUR) verbleibende Betrag von 736.250 EUR wird dem Gesellschafter-Verrechnungskonto des A (Fremdkapital) gutgeschrieben. Sind keine weiteren stillen Reserven bei der A-GmbH vorhanden, sinkt somit der gemeine Wert der Beteiligung durch die Rücklagenauflösung und die Gesellschafterverbindlichkeiten auf nur noch 25.000 EUR.

Unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG optiert A im Hinblick auf die Ausschüttung rechtzeitig (d. h. spätestens bis zur Abgabe der ESt-Erklärung für den VZ der Ausschüttung) zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens.

■ **Im zweiten Schritt** veräußert A seine Anteile an der A-GmbH zum Kaufpreis von 25.000 EUR z. B. an eine GmbH & Co. KG oder eine andere GmbH, deren (Allein-)Gesellschafter A ist. Alternativ kommt für diesen internen Roll-over auch die Übertragung auf eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG des A gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder die verdeckte Einlage der Beteiligung nach § 17 Abs. 1 S. 2 EStG in eine andere GmbH des A in Betracht.

In den vorgenannten Fällen stehen dem gemeinen Wert der Anteile von 25.000 EUR die um die „vergessene“ Einlage erhöhten Anschaffungskosten i. H. v. insgesamt 1.025.000 EUR (Stammeinlage von 25.000 EUR zzgl. Einlage von 1 Mio. EUR) gegenüber. Bei der Veräußerung ergibt sich ein Verlust i. S. d. § 17 EStG i. H. v. 1 Mio. EUR, der mit der zuvor erfolgten Gewinnausschüttung – bei richtigem Timing – im selben VZ verrechnet wird. Die Gewinnausschüttung und der Veräußerungsverlust von jeweils 1 Mio. EUR unterliegen beide dem Teileinkünfteverfahren, sodass die bei der Ausschüttung einbehaltene Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag vollständig erstattet werden kann.

Beim Roll-over-Modell werden die einlagebedingt erhöhten Anschaffungskosten der Anteile mobilisiert, sodass „vergessene“ Einlagen keinen definitiven „Steuerschaden“ auslösen. Derselbe Effekt tritt bei der Liquidation der GmbH ein, weil auch hier die erhöhten Anteils-Anschaffungskosten berücksichtigt werden und regelmäßig zu einem Auflösungsverlust führen.

Das Roll-over-Modell erfordert aufgrund der anfallenden Kapitalertragsteuer auf die Ausschüttung im ersten Schritt eine ausreichende Liquidität der GmbH. Diese dürfte bei einer „vergessenen“ Bareinlage des Gesellschafters regelmäßig vorhanden sein. Das Modell ist dagegen nicht geeignet, wenn die „vergessene“ Einlage z. B. auf der verdeckten Einlage einer Beteiligung oder der Einlage einer Kapitalforderung beruht.

**Beachten Sie |** Das „Roll-over-Modell“ kann grundsätzlich auch bei Anteilen eingesetzt werden, die bereits zum Betriebsvermögen eines Personenunternehmens gehören oder mit den einlagebedingten erhöhten Anschaffungskosten dort eingelegt wurden. Alternativ zum Verlust aus der Veräußerung der Anteile kann eine nach § 3c Abs. 2 EStG zu 60 % zu berücksichtigende Wertminderung auch durch die ausschüttungsbedingte Teilwertabschrei-

bung auf den inneren Wert der Beteiligung herbeigeführt werden, womit die Ausschüttung aufgrund der Rücklagenauflösung neutralisiert werden kann. Die Übertragung der Beteiligung auf eine andere Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist dagegen nicht empfehlenswert, weil aufgrund der obligatorischen Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG in diesem Fall kein Veräußerungsverlust entstehen kann.

## 6. Umwandlung der Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen

Eine dem Roll-over-Modell vergleichbare Wirkung tritt ein, wenn im vorstehenden Beispiel die A-GmbH z. B. unter Fortführung der Buchwerte nach § 3 Abs. 2 UmwStG in eine Personengesellschaft umgewandelt (z. B. durch Verschmelzung/Formwechsel) oder auf den Alleingesellschafter verschmolzen wird. Im Rahmen der Umwandlung führt die „vergessene“ Einlage von 1 Mio. EUR bei der A-GmbH zu einer fiktiven und der Kapitalertragsteuer unterliegenden Gewinnausschüttung nach § 7 UmwStG, die nach Rn. 07.07 UmwSt-Erlass (BMF 2.1.25, IV C 2 – S 1978/00035/020/040, BStBl I 25, 92) dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Aber auch die einlagebedingt erhöhten Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile an der A-GmbH i. H. v. 1.025.000 EUR werden bei Umwandlung – ggf. nach Anwendung der Einlage- und Überführungsfiktionen nach § 5 Abs. 2 oder 3 UmwStG – bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG dem Buchwert der von der A-GmbH übergegangenen Wirtschaftsgüter i. H. v. 1.025.000 EUR gegenübergestellt. Unter Kürzung der nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtigen Bezüge nach § 7 UmwStG ergibt sich nach § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG – unter Vernachlässigung von Kosten für den Vermögensübergang – regelmäßig ein Übernahmeverlust von 1 Mio. EUR.

Nach § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG ist der Übernahmeverlust i. H. v. 60 %, maximal in Höhe der Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG, zu berücksichtigen und kann damit i. H. v. 600.000 EUR (60 % von 1 Mio. EUR) mit der fiktiven Ausschüttung nach § 7 UmwStG in gleicher Höhe verrechnet werden. Die bei der fiktiven Ausschüttung nach § 7 UmwStG anfallende Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag wird in vollem Umfang erstattet, sodass insoweit kein „Steuerschaden“ eintritt.

**Beachten Sie |** Das Umwandlungsmodell setzt voraus, dass der Übernahmeverlust mit der fiktiven Ausschüttung nach § 7 UmwStG verrechnet werden kann. Eine solche Verrechnung ist nicht möglich, soweit ein Übernahmeverlust vollständig außer Ansatz bleibt. Dies ist nach § 4 Abs. 6 S. 6 UmwStG i. V. m. Rn. 04.43 UmwSt-Erlass vor allem der Fall, soweit die Anteile an der A-GmbH – bei anteilsbezogener Betrachtungsweise – innerhalb der letzten fünf Jahre vor oder nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben wurden. Sieht man in der Gründung der Kapitalgesellschaft ebenfalls einen entgeltlichen Anteilserwerb, gilt nach umstrittener Ansicht im Schrifttum Entsprechendes, wenn die A-GmbH erst innerhalb dieses Fünfjahreszeitraums gegründet wurde (vgl. Pung/Werner: in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 4 UmwStG, Rz. 155; Schmitt in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 10. Aufl. 24, § 4 UmwStG, Rz. 139, jeweils m. w. N.).

Umwandlung in PersG oder Verschmelzung auf Alleingesellschafter kann sinnvoll sein

Übernahmeverlust ggf. mit fiktiver Ausschüttung verrechenbar

Entgeltlicher Erwerb fünf Jahre vor oder nach Übertragungsstichtag problematisch

Beteiligungs-  
korrekturverlust  
gehört nicht zum  
Übernahmeergebnis

Die Anwendung von § 4 Abs. 6 S. 4 bzw. S. 6 UmwStG entfällt vollständig, soweit die „vergessenen“ Einlagen – wie beim Roll-over-Modell – z. B. kurz vor der Umwandlung mit Ausschüttungswirkung auf das Gesellschafterverrechnungskonto umgebucht werden und hierdurch der gemeine Wert der GmbH-Beteiligung sinkt. Gehören die Anteile vor der Umwandlung zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers, ist nach § 4 Abs. 1 S. 2 UmwStG i. V. m. Rn. 04.05 UmwSt-Erlass ausschüttungsbedingt eine Abstockung auf den gemeinen Wert als Höchstwert (der auch unter dem Buchwert liegen kann) vorzunehmen. Dieser sog. Beteiligungskorrekturverlust gehört laut BFH (30.7.14, I R 58/12, BStBl II 15, 199 zum Fall einer Aufwärtsverschmelzung von Kapitalgesellschaften) nicht zum Übernahmeergebnis, sondern unterfällt den allgemeinen Grundsätzen, sodass hierauf § 8b Abs. 3 KStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden sind.

**Beachten Sie |** Die der Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG bereits vorgelagerte Berücksichtigung des Beteiligungskorrekturverlusts i. H. v. 60 % (§ 3c Abs. 2 S. 1 EStG) schließt die in § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG vorgesehene Begrenzung auf 60 % der Bezüge i. S. d. § 7 UmwStG bzw. die vollständige Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 S. 6 UmwStG aus.

Anteile gelten als in das  
BV des übernehmenden  
Rechtsträgers  
überführt

Soweit die Anteile an der Kapitalgesellschaft vor der Umwandlung zu einem Betriebsvermögen eines Anteilseigners gehören, gelten diese nach § 5 Abs. 3 UmwStG als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers überführt. Der ausschüttungsbedingte Beteiligungskorrekturverlust ist dann nach § 5 Abs. 3 S. 2 UmwStG bereits im abgebenden Betriebsvermögen des Anteilseigners zu berücksichtigen und kann dort – ebenfalls ohne Einschränkungen nach § 4 Abs. 6 S. 4 und 6 UmwStG – zu 60 % berücksichtigt werden.

**FAZIT |** Mit Urteil vom 25.2.25 hat der BFH entschieden, dass der Begriff „Einlagen der Anteilseigner“ in § 28 Abs. 1 S. 3 KStG materiell-rechtlich zu verstehen ist und nicht voraussetzt, dass sie zuvor im steuerlichen Einlagekonto erfasst bzw. festgestellt worden sind. Damit hat der BFH die in der Literatur bereits lange diskutierte Maßnahme bestätigt, mittels einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit anschließender Kapitalherabsetzung „vergessene“ Einlagen im steuerlichen Einlagekonto nachträglich zu reaktivieren. Die Vorgehensweise bei einer solchen Doppelmaßnahme wurde bereits beschrieben (vgl. Mayer, GStB 25, 258 ff.). In diesem Beitrag wurde noch die vom BFH offengelassene Frage erörtert, ob „vergessene“ Einlagen vor- oder nachrangig im Sonderausweis zu berücksichtigen sind.

Kommt die Doppelmaßnahme nicht in Betracht, steht mit der zeitnahen Veräußerung der Gesellschaftsanteile oder der Liquidation der Kapitalgesellschaft ein Instrumentarium zur Verfügung, den zunächst eingetretenen „Steuerschaden“ durch „vergessene“ Einlagen zu beseitigen. Ist eine zeitnahe Veräußerung oder Liquidation nicht gewollt, kann ein temporärer „Steuerschaden“ regelmäßig durch das interne Roll-over-Modell oder durch die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen wieder beseitigt werden.

Alternativen zur  
Doppelmaßnahme  
können Steuerschaden  
ebenfalls beseitigen

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Interessante Übersicht zu finanzgerichtlichen Urteilen zu „vergessenen“ Einlagen im steuerlichen Einlagekonto bei Dötsch/Werner in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 27 KStG, Rz. 33b)
- Eine nachträgliche Berücksichtigung „vergessener“ Einlagen in Folgebescheiden wird durch die Grundlagenfunktion des Feststellungsbescheids nach § 27 Abs. 2 S. 2 KStG verhindert. Vgl. zu dieser Thematik ausführlich Ott, GStB 23, 95 ff.

## GMBH-GESCHÄFTSFÜHRERVERSORGUNG

**Rentner-GmbH: BFH bestätigt Zulässigkeit einer gewinnmindernden Rücklage gem. § 5 Abs. 7 EStG**

von Jürgen Pradl, Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung und  
Kevin Pradl, MPM, LL. B., Rentenberater, beide Zorneding

Die Rentner-GmbH erfreut sich im aktuellen Umfeld einer zunehmenden Beliebtheit. Insbesondere wenn die GmbH im Zuge einer Nachfolgeplanung oder eines Unternehmensverkaufs von der bestehenden Geschäftsführer-Pensionszusage befreit werden soll, trumpft der Lösungsweg der Rentner-GmbH mit einem absoluten Alleinstellungsmerkmal auf: Denn nur mit der Rentner-GmbH kann die schuldrechtlich abschließende Entpflichtung der GmbH erreicht und ein steuerpflichtiger Lohnzufluss beim Gesellschafter-Geschäftsführer vermieden werden und zugleich sichergestellt werden, dass die Dispositionshoheit über das gesamte Versorgungskapital erhalten bleibt. Da diese Vorteile der Finanzverwaltung offensichtlich ein Dorn im Auge sind, hat sie versucht, die Übertragung der Pensionszusage im Fall eines Arbeitgeberwechsels durch die Versagung einer gewinnmindernden Rücklage gem. § 5 Abs. 7 EStG zu erschüttern. Der Versuch ist jedoch kläglich gescheitert. |

Attraktivität der  
Rentner-GmbH der  
Finanzverwaltung  
ein Dorn im Auge ...

**1. Der Streit um die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage**

Bereits das FG Nürnberg hatte der Initiative der bayerischen Finanzverwaltung mit Urteil vom 10.8.21 (1 K 528/20) eine deutliche Abfuhr erteilt. Auch im anschließenden Revisionsverfahren wurde die Attacke nun vom BFH mit Entscheidung vom 23.10.24 (XI R 24/21) abgewehrt. Und das, obwohl das BMF dem Verfahren beigetreten war.

... Attacken aber  
erneut erfolgreich  
abgewehrt

Der vorliegende Streitfall betraf die bilanzsteuerrechtliche Behandlung einer Geschäftsführer-Pensionszusage im Rahmen eines Arbeitgeberwechsels beim neuen Arbeitgeber. Die Sachlage wäre daher u. E. im Kern gar nicht dazu geeignet gewesen, um auch die bilanzsteuerrechtliche Behandlung der Übernahme einer Pensionsverpflichtung außerhalb eines Arbeitgeberwechsels höchststrichterlich zu klären. Da die bayerische Finanzverwaltung aber offensichtlich die Zulässigkeit einer Rücklagenbildung im Falle der Übernahme einer Pensionsverpflichtung grundsätzlich – und somit auch außerhalb eines Arbeitgeberwechsels – verneinen wollte, war der BFH auch dazu veranlasst, über die Struktur der strittigen Norm insgesamt zu entscheiden.

**1.1 Der strittige Sachverhalt**

Die Klägerin und Revisionsbeklagte („Klägerin“) war eine GmbH, die im Jahr 14 gegründet wurde. Alleingesellschafter der Klägerin war R, der von einem anderen Unternehmen zur Klägerin als neuem Arbeitgeber wechselte („Arbeitgeberwechsel“). Mit Vertrag vom 19.12.14 und Wirkung zum 31.12.14 übernahm die Klägerin die Versorgungszusage, die R bei dem anderen Unternehmen erteilt worden war. Im Gegenzug wurden der Klägerin entsprechende Vermögenswerte in Gesamthöhe von 512.052 EUR übertragen. Es entstand ein Übertragungsfolgegewinn i. H. v. 77.881 EUR, für den die Klägerin i. H. v. 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG bildete.

Klägerin wollte  
gewinnmindernde  
Rücklage nach  
§ 5 Abs. 7 EStG nutzen

Betriebsprüfer  
stufte Bildung der  
Rücklage als  
unzulässig ein

Die Argumentation  
des Finanzamts im  
Revisionsverfahren

Auch der BFH erteilt  
dem Finanzamt eine  
klare Abfuhr

## 1.2 Der Verfahrenslauf

Das zuständige Finanzamt führte bei der Klägerin für die Jahre 2014 bis 2016 eine Außenprüfung durch. Der verantwortliche Prüfer gelangte unter anderem zu dem Ergebnis, dass die Rücklagenbildung für den Gewinn aus der übernommenen Pensionsverpflichtung unzulässig sei; § 5 Abs. 7 S. 5 EStG finde keine Anwendung. Der Gewinn für 14 sei um die verbliebene Rücklage i. H. v. 72.689 EUR zu erhöhen. Die Einsprüche der Klägerin gegen die Änderungsbescheide 14 blieben ohne Erfolg.

Der dagegen gerichteten Klage gab das FG Nürnberg mit seiner Entscheidung vom 10.8.21 (1 K 528/20) statt. Mit der Revision rügte das Finanzamt die Verletzung materiellen Rechts. Dies begründete es wie folgt:

Der Wortlaut des § 5 Abs. 7 S. 5 EStG wäre eindeutig und würde eine Rücklagenbildung für Übertragungsgewinne aus Pensionsverpflichtungen nicht zulassen. Mit § 5 Abs. 7 S. 4 EStG würde ein eigener Tatbestand vorliegen, der sich im Sinne einer *lex specialis* von den S. 1 bis 3 abgrenzen würde. Anders als das FG meinen würde, wäre § 5 Abs. 7 EStG auch nicht eingeführt worden, um die Portabilität von Versorgungszusagen zu erleichtern. Die Norm wäre lediglich als Komplementärvorschrift zu § 4f EStG zu verstehen, mit welcher der Gesetzgeber missbräuchlichen Gestaltungsmöglichkeiten habe entgegenwirken wollen, die sich durch die Entwicklung der Rechtsprechung des BFH ergeben hätten.

Das BMF ist dem Revisionsverfahren gemäß § 122 Abs. 2 S. 1 FGO beigetreten. Einen Antrag hat es jedoch nicht gestellt.

## 2. Das BFH-Urteil vom 23.10.24, XI R 24/21

Das Ergebnis der höchstrichterlichen Entscheidung fiel eindeutig aus. Leitsatz und Orientierungssatz der Entscheidung sprechen für sich:

### ■ Leitsatz und Orientierungssatz

Für den Gewinn aus der Übernahme einer Pensionsverpflichtung kann eine gewinnmindernde Rücklage gem. § 5 Abs. 7 S. 5 EStG gebildet werden. Die Bewertung der übernommenen Verpflichtung nach § 5 Abs. 7 S. 4 EStG schließt die Anwendung des § 5 Abs. 7 S. 5 EStG nicht aus.

Entgegen der Ansicht des BMF spricht der Gesetzeswortlaut nicht gegen, sondern für eine Rücklagenbildung für den Gewinn aus einer übernommenen Pensionsverpflichtung. Eine einschränkende Auslegung entgegen dem Wortlaut ergibt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus der Gesetzessystematik. Auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG erscheint eine Rücklagenbildung bei Pensionszusagen geboten.

### 2.1 Begründung

Der BFH führt aus, dass die Frage, ob eine Rücklage nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG auch für einen Gewinn offensteht, der aus einer übernommenen Pensionszusage resultiert, umstritten sei, er sich aber der Auffassung anschließt, die eine Zulässigkeit bejaht (Rz. 16 bis 19).

Bei einer Pensionszusage handelt es sich um eine übernommene Verpflichtung, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzbeschränkungen beziehungsweise Bewertungsvorbehalten unterlegen hat. Es liegt ein Fall des § 5 Abs. 7 S. 1 EStG vor. Für den in diesem Zusammenhang entstehenden Übernahmeerfolgsgewinn darf das übernehmende Unternehmen nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG, der auf § 5 Abs. 7 S. 1 EStG Bezug nimmt, eine gewinnmindernde Rücklage bilden (Rz. 21).

Nichts Abweichendes ergibt sich, wenn man § 5 Abs. 7 S. 4 EStG in die Überlegungen einbezieht. Einer – rechtsfortbildenden – teleologischen Extension würde es nicht bedürfen. Im Verhältnis zu § 5 Abs. 7 S. 1 EStG ist die Vorschrift des § 5 Abs. 7 S. 4 EStG zwar im Hinblick auf die Bewertung *lex specialis*. Sie regelt eine abweichende Rechtsfolge und erschöpft sich darin. Anders als die Sätze 2 und 3 enthält sie gerade keinen eigenen Tatbestand (die S. 2 und 3 betreffen nämlich andere Fallgruppen). § 5 Abs. 7 S. 4 EStG hingegen ordnet für einen Teil der Übertragungsfälle des S. 1 – nämlich die Übertragung einer Pensionszusage auf einen anderen Arbeitgeber bei gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten – eine besondere Bewertung an. Diese Übertragungsfälle betreffen Übertragungen i. S. d. § 5 Abs. 7 S. 1 EStG, woraus sich die Bezugnahme des § 5 Abs. 7 S. 5 EStG lediglich auf die S. 1 bis 3 erklärt (Rz. 22, 23).

## 2.2 Gleichheitsrechtliches Gebot

Ergänzend verweist der BFH darauf, dass er die obige Auslegung auch aus gleichheitsrechtlichen Gründen für geboten erachtet (Rz. 24). Denn im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG sei es geboten, auch bei Pensionszusagen die Rücklagenbildung zuzulassen. Andernfalls würden diese sinnwidrig benachteiligt werden. In diesem Zusammenhang verweist der BFH auch darauf, dass es sich beim Steuerrecht um ein intensives Eingriffsrecht handelt, was im vorliegenden Streitfall insbesondere deshalb zu beachten ist, weil durch das Verwehren der Gewinnrücklage erheblich in die Rechte der Steuerpflichtigen eingegriffen würde (Rz. 25).

## 3. Kommentierung

Die Entscheidung des BFH stellt ein für alle Mal klar, dass die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage auch im Anwendungsfall der Übernahme einer Pensionsverpflichtung gesetzeskonform ist. Dies gilt sowohl bei einer Übertragung im Rahmen eines Arbeitgeberwechsels als auch bei einer Übertragung auf einen anderen Rechtsträger (wie z. B. auf eine Rentner-GmbH).

Der Entscheidung ist zu entnehmen, dass der BFH davon ausgegangen ist, dass die Zulässigkeit der Bildung einer gewinnmindernden Rücklage nach einer Übernahme einer Pensionszusage in der Literatur unterschiedlich beurteilt wurde und daher infrage stand.

Dieser undifferenzierte Hinweis führt allerdings in die Irre. Nach unseren ausführlichen Recherchen war in der Fachliteratur zu keiner Zeit umstritten, ob eine Pensionsverpflichtung eine Verpflichtung i. S. d. § 5 Abs. 7 S. 1 EStG sein kann. Daher bestand auch kein Streit darüber, ob bei einer Übertragung einer Pensionszusage außerhalb eines Arbeitgeberwechsels – wie z. B. bei

§ 5 Abs. 7 S. 4 EStG enthält keinen eigenen Tatbestand, sondern ordnet für die ...

... Übertragung einer Pensionszusage nur eine besondere Bewertung an

Klare Botschaft des BFH sorgt endlich für Rechtssicherheit

Übertragungen außerhalb eines Arbeitgeberwechsels schon immer unstrittig

Rücklagenbildung  
wurde in diesen Fällen  
nie von der FinVerw  
infrage gestellt

Bayerische Finanz-  
verwaltung wollte  
Rücklagenbildung  
insgesamt „kippen“

Fiskalische  
„Gesetzesauslegung“  
scheint System zu  
haben

einer Übertragung auf eine Rentner-GmbH – eine Rücklagenbildung zulässig ist. Dies ergibt sich zum einen bereits unzweifelhaft aus der Gesetzesbegründung zum AIFM-StAnpG, in der der Gesetzgeber zur Beschreibung der unter § 5 Abs. 7 S. 1 EStG zu subsumierenden Tatbestände u. a. auf die Ansatz- und Bewertungsvorschrift des § 6a EStG verwiesen hat (BT-Drs. 18/68, S. 74). Zum anderen kann auch dem einschlägigen BMF-Schreiben vom 30.11.17 (BStBl I 17, 1619) in keiner Weise entnommen werden, dass das BMF die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage im Falle der Übernahme einer Pensionszusage für unzulässig erachten würde.

Untermauern können die Autoren dies auch mittels unserer umfangreichen praktischen Erfahrung zu dieser Thematik. So wurde in keinem der zahlreichen und bundesweit angesiedelten Praxisfälle, die eine Übertragung einer Geschäftsführer-Pensionszusage auf eine Rentner-GmbH beinhalten und die wir in unserer Kanzlei betreuen, seitens der Finanzbehörden auch nur ansatzweise die Zulässigkeit der Bildung einer gewinnmindernden Rücklage diskutiert oder gar verweigert.

Der Streit konzentrierte sich bisher immer und ausschließlich auf den speziellen Anwendungsfall der Übertragung einer Pensionszusage auf einen neuen Arbeitgeber. Dies vor dem Hintergrund, dass die Regelung in § 5 Abs. 7 S. 4 EStG, die explizit die Bewertung der übernommenen Pensionsverpflichtung im Falle eines Arbeitgeberwechsels unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten behandelt, u. E. für einen Bruch in der logischen Formulierung des Inhaltes des § 5 Abs. 7 EStG sorgt. Dieser Bruch hätte u. E. vermieden werden können, wenn der Inhalt des S. 4 erst nach dem jetzigen S. 5 positioniert – oder noch besser – gleich in den § 6a EStG integriert worden wäre. Im Streitfall lag genau ein solcher Arbeitgeberwechsel vor. Dort wurde die Pensionszusage gegen entsprechende Vermögenswerte auf einen neuen Arbeitgeber übertragen.

Dass die nun ergangene BFH-Entscheidung sich nicht nur auf den Anwendungsfall des Arbeitgeberwechsels beschränkt, sondern die generelle Anwendung der Norm umfasst, ist ausschließlich dem Umstand zu verdanken, dass die bayerische Finanzverwaltung im Rahmen dieses Verfahrens argumentativ versucht hat, die Rücklagenbildung insgesamt infrage zu stellen. Dieser Versuch war jedoch von Beginn an zum Scheitern verurteilt. Die vorgetragene Begründung, dass mit § 5 Abs. 7 S. 4 EStG ein eigener Tatbestand vorliegen würde, der diesen als *lex specialis* von den S. 1 bis 3 abgrenzen würde, missachtet leider völlig, dass sich der sachliche Anwendungsbereich des § 5 Abs. 7 S. 4 EStG ausschließlich auf die **Bewertung der Pensionsverpflichtung im Anwendungsfall eines Arbeitgeberwechsels** unter gleichzeitiger Übernahme von Vermögenswerten erstreckt. Dies wird auch dadurch deutlich, dass damit nur die in R 6a Abs. 13 EStR (immer) noch enthaltene Regelung zur Bewertung im Falle eines Arbeitgeberwechsels wortgleich in § 5 Abs. 7 EStG integriert wurde.

Unseres Erachtens reiht sich diese Vorgehensweise in eine Reihe von jüngst zu beobachtenden Fällen ein, bei denen die bayerische Finanzverwaltung jeweils das Ziel verfolgt hat, den Gesetzestext in Richtung des fiskalpolitisch Gewollten zu verbiegen. Diese Strategie führte auch in den jüngst vom BFH

entschiedenen Streitfällen zu VIII R 17/20 vom 12.12.23 sowie zu I R 29/21 vom 28.2.24, die wir jeweils als Parteiengutachter betreut haben, nicht zum Erfolg.

Die Finanzverwaltung übersieht bei ihrem Vorgehen leider, dass es sich beim Steuerrecht – wie vom BFH soeben erneut bestätigt – um ein intensives Eingriffsrecht handelt, welches explizite Ermächtigungsregelungen in Form von formellen Gesetzen erfordert, die eng auszulegen sind.

Sehr zu begrüßen ist auch der Umstand, dass der BFH keinen Zweifel daran gelassen hat, dass es nach dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Gleichheitsgrundsatz geboten ist, dass die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage auch bei der Übernahme von Pensionsverpflichtungen zugelassen wird. Nur so werde verhindert, dass wesentlich Gleiches ohne sachlichen Grund ungleich behandelt wird. Damit werden hoffentlich Bestrebungen der Finanzverwaltung zugunsten einer restriktiven Gesetzesänderung im Keim erstickt.

#### 4. Hintergrund: Vorteilhaftigkeit der gewinnmindernden Rücklage für eine Rentner-GmbH

Im Fall der Übertragung einer Pensionszusage auf ein anderes Unternehmen / eine Rentner-GmbH ist der zu vereinbarende Ausgleichsbetrag in einer marktgerechten und fremdvergleichsgerechten Höhe zu bestimmen. Dieser marktgerechte Ausgleichsbetrag wird die in der Steuerbilanz des übertragenden Unternehmens bisher gebildete Pensionsrückstellung in der Regel bei Weitem übersteigen. Somit kommt es durch die Übertragung auf der Ebene des übertragenden Unternehmens zur Aufdeckung stiller Lasten. Dies führt zu einem Übertragungsfolgeverlust, der letztlich durch die Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen des § 6a EStG verursacht wird.

Demgegenüber ist das übernehmende Unternehmen – und somit auch eine Rentner-GmbH – gem. § 5 Abs. 7 S. 1 EStG verpflichtet, die übernommene Pensionsverpflichtung am ersten auf die Übernahme folgenden Bilanzstichtag unter Fortführung der Bilanzierung beim übertragenden Unternehmen in seiner Steuerbilanz zu passivieren. In Umkehrung der beim übertragenden Unternehmen vorherrschenden Situation führt dies beim übernehmenden Unternehmen zwangsläufig zu einem Übernahmefolgegewinn.

Nach § 5 Abs. 7 S. 5 EStG darf das übernehmende Unternehmen / die Rentner-GmbH auf diesen Übernahmefolgegewinn eine gewinnmindernde Rücklage i. H. v. vierzehn Fünfzehntel bilden. Insgesamt führt diese Regelung im Wirtschaftsjahr der Übernahme zu einer (annähernd) steuerneutralen Übernahme der Pensionsverpflichtung.

Die Auflösung und Versteuerung der gewinnmindernden Rücklage erstreckt sich sodann auf die folgenden 14 Jahre („Auflösungszeitraum“). Im Falle einer Rentner-GmbH ist zu berücksichtigen, dass diese aus dem Pensionsmanagement innerhalb des Auflösungszeitraums in der Regel nur Verluste erwirtschaften wird. Diese Verluste können – jährlich wiederkehrend – mit der Auflösung der Gewinnrücklage verrechnet werden. Per Saldo ist daher im Auflösungszeitraum nur derjenige Betrag der Rücklage zu versteuern, der über die operativen Verluste des Auflösungszeitraums hinausgeht.

**Klare Position des BFH dürfte restriktive Gesetzesinitiativen hoffentlich ausbremsen**

**Bisher gebildete Rückstellung dürfte deutlich niedriger sein**

**Spiegelbildlicher Übernahmefolgegewinn bei der Rentner-GmbH**

**Laufende Verluste mit der Auflösung der Gewinnrücklage verrechenbar**

**Steuerstundungseffekt  
nicht zu unterschätzen**

Und da – wie vom BFH bestätigt – eine Korrespondenzregelung, welche die Inanspruchnahme der Rücklage beim übernehmenden Unternehmen mit der Aufwandsverteilung gem. § 4f EStG beim ursprünglich verpflichteten Unternehmen verknüpfen würde, nicht Gegenstand der gesetzlichen Regelungen ist, sind die Bestimmungen der §§ 4f und 5 Abs. 7 EStG voneinander unabhängig bei dem jeweils beteiligten Unternehmen anzuwenden. Daraus kann sich im Falle der Übertragung einer Geschäftsführer-Pensionszusage auf eine Rentner-GmbH ein höchst interessanter Steuerstundungseffekt ergeben:

**Übernehmende  
Gesellschaft kann  
Gewinn über 15  
Jahre verteilen**

Nach § 4f Abs. 1 S. 3 letzter Halbsatz EStG unterbleibt die Verteilung des Übertragungsfolgeverlustes, wenn das übertragende Unternehmen am Schluss des der Übertragung vorangegangenen Wirtschaftsjahres die Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG (200.000 EUR) nicht überschreitet. Werden die Voraussetzungen dieses Ausnahmetatbestandes erfüllt, ergibt es sich, dass das übertragende Unternehmen den Übertragungsfolgeverlust im Übertragungsjahr in voller Höhe steuermindernd verbuchen kann, während die übernehmende Gesellschaft – unabhängig von der Behandlung beim Übertragenden – den Übertragungsfolgegewinn über die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage auf 15 Jahre verteilen kann.

## 5. Zusammenfassung und Relevanz für die Praxis

Die Finanzverwaltung hat in jüngster Zeit mehrfach versucht, das Spielfeld der Geschäftsführer-Pensionszusage dafür zu nutzen, um Gesetzestexte in Richtung des fiskalpolitisch Gewollten zu verbiegen. Der BFH hat nun auch dem neuerlichen Versuch der bayerischen Finanzverwaltung, der darauf abzielte, im Falle der Übertragung einer Pensionszusage dem übernehmenden Unternehmen die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage gem. § 5 Abs. 7 EStG zu verweigern, eine mehr als klare Absage erteilt.

**Begünstigung greift  
nicht nur in Fällen  
eines Arbeitgeber-  
wechsels**

Obwohl der zu entscheidende Streitfall die Übertragung einer Geschäftsführer-Pensionszusage im Rahmen eines Arbeitgeberwechsels zum Inhalt hatte, hat der BFH im Rahmen der Entscheidung vom 23.10.24 (XI R 24/21) klargestellt, dass die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage gem. § 5 Abs. 7 EStG in allen Fällen der Übertragung einer Pensionszusage zulässig und gemäß Art. 3 Abs. 1 GG unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten auch geboten ist.

**Rentner-GmbH als  
weiterer Profiteur**

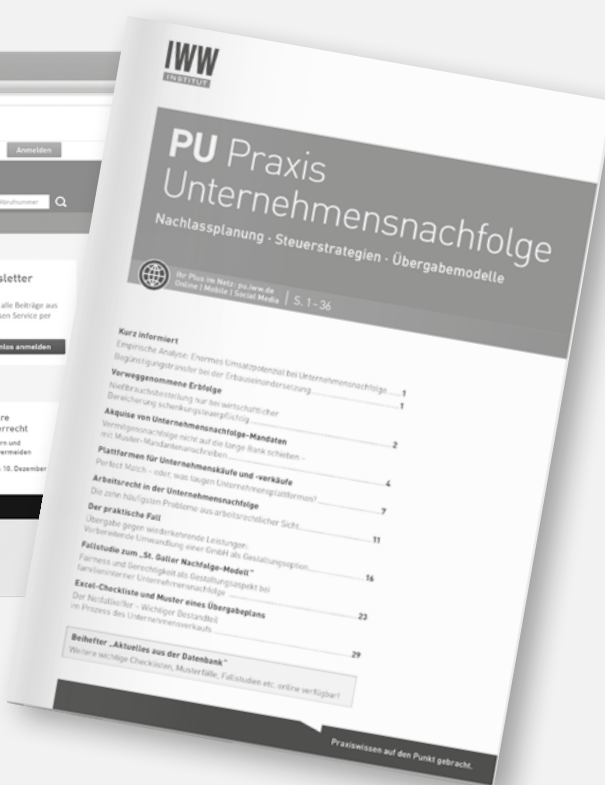
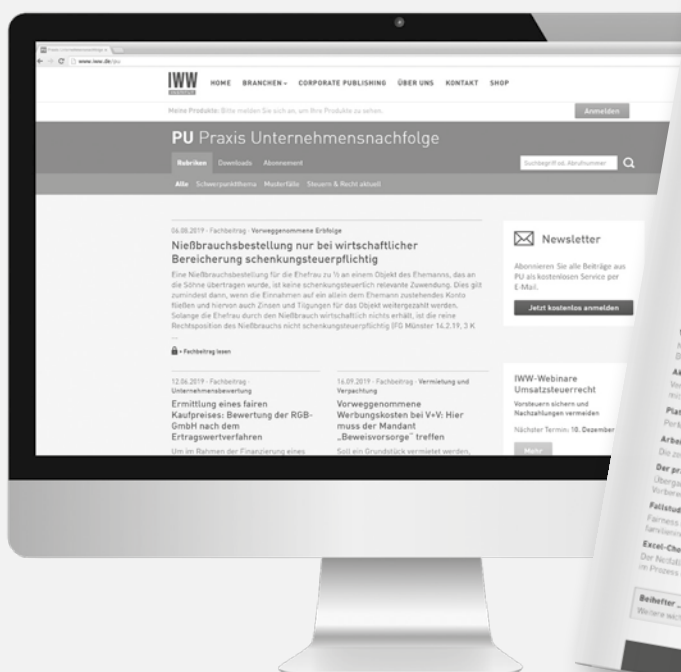
Von dem daraus resultierenden Maß an Rechtssicherheit profitiert nun auch das Konzept der Rentner-GmbH, das aktuell von vielen GmbHs im Rahmen der Nachfolgeplanung herangezogen wird, um das Betriebsvermögen von bestehenden Geschäftsführer-Pensionszusagen mit schuldbefreiender Wirkung zu entpflichten.

**ZU DEN AUTOREN |** Jürgen Pradl ist gerichtlich zugelassener Rentenberater für die betriebliche Altersversorgung und geschäftsführender Gesellschafter der Pensions Consult Pradl GmbH, Kanzlei für Altersversorgung, [juergen.pradl@pcp-kanzlei.de](mailto:juergen.pradl@pcp-kanzlei.de); Kevin Pradl, MPM, LL. B, ist gerichtlich zugelassener Rentenberater und Geschäftsführer der Pensions Consult Pradl GmbH, Kanzlei für Altersversorgung, sowie der BPS – BAYERISCHE PENSIONS SERVICE GMBH, [kevin.pradl@pcp-kanzlei.de](mailto:kevin.pradl@pcp-kanzlei.de).



## Unternehmensnachfolge braucht ganzheitliche Beratung.

# Hier finden Sie 360-Grad-Praxiswissen!



### Die erste umfassende Beraterlösung speziell zur Unternehmensnachfolge

- Zeitsparende, effiziente Mandantengewinnung und -betreuung
- Ständig wachsende Datenbank mit Praxishilfen zum direkten Download
- Fertige Nachfolgekonzepte viermal im Jahr im Heft

Kostenlosen Test anfordern unter:  
**pu.iww.de**

**REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung?** Schreiben Sie an  
IWW Institut, Redaktion „GSTB“

Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen

Fax: 02596 922-80, E-Mail: [gstb@iww.de](mailto:gstb@iww.de)

Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet. Gerne vermitteln wir Ihnen den Kontakt zu einem professionellen Gutachtendienst.

**ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der**

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)

Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg

IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



**IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media**

**Online:** Unter [gstb.iww.de](http://gstb.iww.de) finden Sie

- Downloads (Checklisten, Musterformulierungen u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 1994)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf [iww.de/registrieren](http://iww.de/registrieren), schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

**Mobile:** Lesen Sie „GSTB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



**Social Media:** Folgen Sie „GSTB“ auch auf [facebook.com/gstb.iww](https://facebook.com/gstb.iww)



**NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf [iww.de/newsletter](http://iww.de/newsletter):**

- GSTB-Newsletter
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren



**SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: [seminare.iww.de](http://seminare.iww.de)**

## GESTALTENDE STEUERBERATUNG (ISSN 0947-501X)

**Herausgeber und Verlag |** IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99,

E-Mail: [info@iww.de](mailto:info@iww.de), Internet: [iww.de](http://iww.de), Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

**Redaktion |** RA Dipl.-Finw. Horst Rönning (Chefredakteur); Dipl.-Kffr. Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin); StB Dipl.-Volksw. Jürgen Derlath (stellv. Chefredakteur)

**Wissenschaftlicher Beirat |** RiFG Dipl.-Finw. Dr. Rainer Braun, Köln; RA Prof. Dr. Annemarie Butz-Seidl, FAin Steuerrecht, Deuring; Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg; Dipl.-Finw. Georg Harle, Regierungsoberamt, Frankfurt a.M.; RiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Kreft, Bielefeld; StB Dipl.-Finw. Christoph Lanz, Arnsberg; RA Dr. Wolfgang Leibner LL.M., Hannover; Prof. Dr. Hans Nieskens, Nordkirchen; LRD Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart; Dipl.-Finw. StB Michael Seifert, Troisdorf; Dipl.-Finw. Jürgen Serafini, Troisdorf; RA StB Dipl.-Finw. Dr. Hans-Gerd Wienands, Köln

**Bezugsbedingungen |** Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 32,30 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

**Hinweise |** Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

**Zitierweise |** Beispiele: „Müller, GSTB 11, 20“ oder „GSTB 11, 20“

**Bildquellen |** Titelseite: © magele-picture – stock.adobe.com

**Druck |** H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

**Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit |** Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13,

E-Mail: [produktsicherheit@iww.de](mailto:produktsicherheit@iww.de)

**GOGREEN**

Wir versenden klimafreundlich  
mit der Deutschen Post

IMPRESSUM

# IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.  
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =  
3 Nutzer**

## Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

*GStB Gestaltende Steuerberatung* unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen** enthalten.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

**Und so einfach geht's:** Auf [iww.de](http://iww.de) anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

**IWW INSTITUT**

**In Ihrem Abonnement enthalten:**  
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, grafische Arbeitsblätter u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachliteratur zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement erhält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

**Schritt 1: Anmeldung**

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter:  
■ [www.iww.de/anmeldung](http://www.iww.de/anmeldung)  
Sie haben noch kein IWW Konto?  
Dann registrieren Sie sich zunächst unter:  
■ [www.iww.de/registrierung](http://www.iww.de/registrierung)

**Anmeldung**

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.  
max.muellermann@kanzlei.de  
[Anmelden] [Abbrechen]

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter:  
■ [www.iww.de/mein-konto](http://www.iww.de/mein-konto)  
oder geben Sie den Link [www.iww.de/kundencenter](http://www.iww.de/kundencenter) ein.

**Kurzanleitung herunterladen unter:**  
[www.iww.de/s7219](http://www.iww.de/s7219)