

## DAI-Arbeitsgemeinschaft Medizinrecht am 13.04.2013 in München

### Die fehlerhafte Gesellschaft und ihre Folgen im Steuerrecht Dipl. Kfm. Wilfried Bridts WP, StB - BRIDTS ■ NEBL, München

#### Vortrag:

Herr Dr. Weitbrecht und Herr Dr. Treptow haben in ihrem Vortrag die zivilrechtlichen und berufsrechtlichen Grundlagen der fehlerhaften Gesellschaft und die Abgrenzung zur Scheingesellschaft dargestellt.

#### Fall 1: fehlende Gewinnabrede einer Gemeinschaftspraxis

In ihrem Ausgangsfall Nr. 1 geht es um eine radiologische Gemeinschaftspraxis, die in Gang gesetzt und über zwei Jahre hinweg betrieben wird, bevor es zum Streit kommt und infolge davon festgestellt wird, dass es sich um eine fehlerhafte Gesellschaft handelt.

#### Wie ist dieser Fall ökonomisch und steuerlich zu beurteilen?

Die radiologische Gemeinschaftspraxis hat offenbar über Gesamthandsvermögen verfügt und in den zwei Jahren ihrer Tätigkeit dieses Vermögen ständig umgeschichtet. Diese tatsächlichen Vorgänge können weder rückgängig gemacht noch steuerlich außer Betracht gelassen werden. Das nach den zwei Jahren vorhandene Vermögen lässt sich nachvollziehbar nicht derart auflösen, dass jeder einzelne Vermögensgegenstand wieder an seinen früheren Eigentümer zurückgeführt wird bzw. sämtliche Geschäftsvorfälle rückabgewickelt werden. **Die steuerliche Mitunternehmerschaft** (gilt auch für freiberufliche Mitunternehmerschaften) **kann deshalb nach den Regeln für fehlerhafte Gesellschaften nur mit Wirkung für die Zukunft (ex nunc) aufgehoben werden.** Auch eine wirksame Anfechtung des Gesellschaftsvertrages kann nicht dazu führen, die Mitunternehmerschaft steuerrechtlich rückwirkend als von Anfang an nicht gegeben anzusehen.

Der BFH, der diesen Fall in 1976 entschied, wies noch darauf hin, dass gerade die im Steuerrecht wichtige **wirtschaftliche Betrachtungsweise** es verbietet, wirtschaftliche Ergebnisse, die nicht beseitigt werden können im Nachhinein unberücksichtigt zu lassen. Ferner wies er darauf hin, dass die steuerliche Beurteilung, **aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit** der zivilrechtlichen Rechtslage folgt.

☞ **Es bleibt festzuhalten, dass auch steuerlich die fehlerhafte Gesellschaft nur mit Wirkung für die Zukunft abgewickelt werden kann.**

→ Gesellschaftsrechtliche und steuerliche Beurteilung und Rechtsfolgen sind identisch

☞ **Wie wird stl. mit der fehlenden Gewinnabrede umgegangen?**

Problem der Gewinnzurechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

## Welche Möglichkeiten stehen für die Abwicklung der fehlerhaften Gesellschaft zur Verfügung?

Die Möglichkeiten der Beendigung einer fehlerhaften Gesellschaft unterscheiden sich steuerlich nicht von denen bei einer zivilrechtlich „normalen“ Gesellschaft (Mitunternehmerschaft).

- Betriebsaufgabe durch Liquidation §§ 16 Abs. 3 S.1, 18 Abs. 3 EStG
- Ausscheiden von Gesellschaftern gegen Bar- oder Sachwertabfindung §§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 18 Abs. 3 EStG
- Realteilung §§ 16 Abs. 3 S. 2-5, 18 Abs. 3 EStG
- Einbringung in eine GmbH § 20 UmwStG

Es findet also steuerlich keine quasi automatische Auflösung der Gesellschaft bei Feststellung der Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags, der Beitrittsvereinbarung etc, statt.

- ☞ Wirtschaftliche, steuerliche und wirtschaftliche Beurteilung der einzelnen Alternativen
- ☞ Auf die Beratung von RA mit StB kommt es an!

**Bevor ich mich den anderen Fällen zuwende, ist es m.E. erforderlich einige steuerrechtliche Grundlagen kurz zu erläutern:**

### Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 38 AO)

Das Steuerschuldverhältnis und damit der Steueranspruch der Finanzverwaltung entstehen kraft Gesetzes; das Gesetz ersetzt das private Willensmoment, die Parteivereinbarung.

- ☞ **Der Steueranspruch entsteht durch die Tatbestandserfüllung grundsätzlich unabänderlich. 1. Grundsatz.**

Das liegt daran, dass ein realer Lebenssachverhalt, d.h. ein tatsächliches Geschehen sich seiner Verwirklichung nicht mehr rückwirkend ändern lässt.

Beispiel: Die Mitunternehmerschaft bildet Gesamthandsvermögen u. wickelt Geschäftsvorfälle ab.

### Verstoß gegen ein gesetzliches Gebot, Verbot oder gegen die guten Sitten - 2. Grundsatz → lex specialis zu § 41 AO

Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt (§ 40 AO).

- ☞ **Auch hier geht das Steuerrecht davon aus, dass kein Fall eines nichtigen Geschäfts vorliegt, das von Anfang an unwirksam und deswegen rückabzuwickeln ist, vielmehr wird das Geschäft als steuerlich wirksam behandelt.**

### Rückwirkende Änderungen sind absolute Ausnahmen - 3. Grundsatz

Da objektive Sachverhalte nachträglich nicht beseitigt werden können, stellen rückwirkende Änderungen im Steuerrecht absolute Ausnahmefälle dar.

Es geht aber nicht immer nur um reale Lebenssachverhalte, sondern häufig auch um Rechtsgeschäfte oder Rechtsverhältnisse des privaten und öffentlichen Rechts. Solche Vorgänge lassen sich jedoch mit rückwirkender Kraft aufheben oder ändern u. a. durch Anfechtung, Wegfall der Geschäftsgrundlage, Gerichtsentscheidung.

☞ **Ein Rechtsgeschäft kann auch durch vertragliche Vereinbarung unwirksam gemacht werden, aber steuerlich grundsätzlich nur für die Zukunft.**

Zur Annahme eines rückwirkenden Ereignisses genügt es auch nicht, dass ein späteres Ereignis den für die Besteuerung maßgebenden Sachverhalt rückgängig macht. Ein Aufhebungsvertrag wirkt deshalb ebenso wie ein Rücktritt vom Vertrag nur für die Zukunft.

Beispiele: Entnahme aus einem Betriebsvermögen, die durch eine gleichhohe Einlage später wieder ausgeglichen wird.

Entsteht z.B. durch den Erwerb weiterer GmbH-Anteile eine wesentliche Beteiligung, so kann diese nicht rückwirkend dadurch beseitigt werden, dass die erworbenen Anteile rückwirkend verschenkt werden. Dieser Vorgang hat lediglich schuldrechtliche Wirkung und nicht die Kraft dem Veräußerer im Verhältnis zu Dritten rückwirkend die Stellung eines Gesellschafters zu entziehen.

### Wenn eine Rückwirkung grundsätzlich infrage kommt, ist diese auch steuerlich beachtlich (§ 41 Abs.1 AO - unwirksame Rechtsgeschäfte)

Dies ergibt sich aus § 41 Abs.1 AO, der Regelungen zu unwirksamen Rechtsgeschäften trifft.

☞ **§ 41 Abs.1 AO greift jedoch nur ein, soweit es sich um Fälle dinglicher Rückwirkung bzw. um ex tunc Beseitigungen ("von Anfang an") handelt.**

**Zu § 41 Abs.1 AO gibt es eine korrespondierende Berichtigungsvorschrift für Steuerbescheide in § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (Aufhebung oder Änderungen von Steuerbescheiden wegen rückwirkenden Ereignissen).**

☞ **Es ist also jeweils zu klären, ob in einem zu beurteilenden Sachverhalt eine Rückwirkung ex tunc zulässig, oder von vornherein nur eine Berichtigung mit Wirkung für die Zukunft möglich ist. Dann bedarf es der Vorschrift des § 41 Abs.1 AO nicht.**

**Nach § 41 Abs.1 Satz 1 AO gilt: Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen.**

Beispiele: Kaufvertrag über ein Grundstück, bei dem ein niedrigerer Kaufpreis als der tatsächlich vereinbarte angegeben wird. Dieses Scheingeschäft ist nichtig. Der Kaufvertrag über den höheren von den Parteien gewollten Preis ist ebenfalls nichtig, wegen fehlender notarieller Beurkundung. Gleichwohl wird dieser Kaufpreis für die Besteuerung nach § 41 1 S. 1 AO zugrunde gelegt.

**Nach § 41 Abs.1 Satz 2 AO gilt dies nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.**

Satz 2 des § 41 Abs. 1 AO stellt nach der Kommentarliteratur klar, dass Satz 1 in seinem gesamten Anwendungsbereich nur dann eingreift, wenn sich aus den einzelnen Steuergesetzen nicht etwas anderes ergibt.

Beispiel: § 15 Abs.1 Nr. 2 EStG setzt für die einkommensteuerliche Anerkennung einer Mitunternehmerschaft nicht voraus, dass der Gesellschaftsvertrag zivilrechtlich wirksam zustande gekommen ist. Haben daher z.B. die Gesellschafter einen solchen Vertrag wirksam vollzogen, so ist die Unwirksamkeit des Vertrages steuerlich unerheblich.

**Bei den laufend veranlagten Steuern** wie der Einkommensteuer sind die aufgrund des Eintritts neuer Ereignisse materiell rechtlichen erforderlichen steuerlichen Anpassungen **regelmäßig nicht rückwirkend**, sondern in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem sich der maßgebende Sachverhalt ändert, **es sei denn** das einschlägige materielle Recht ergibt ausnahmsweise, dass die Änderung des Sachverhalts auch zu einer Korrektur bereits eingetretener steuerrechtlicher Rechtsfolgen berechtigt.

**Dies schließt es nach herrschender Meinung bei bilanzierenden Steuerpflichtigen sowie der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und der Ermittlung von Überschusseinkünften**, wie z. B. Vermietung und Verpachtung **aus**, bei der steuerlichen Behandlung laufender Geschäftsvorfälle nachträgliche Ereignisse, die zur zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Geschäfts führen oder die ein bürgerlich-rechtliches Rückabwicklungs-schuldverhältnis entstehen lassen, **steuerlich rückwirkend zu berücksichtigen**.

Beispiele: Rückabwicklung eines als nichtig erkannten oder aufgrund einer auflösenden Bedingung weggefallenen Vertrags, die Anfechtung, die Berufung auf den Wegfall der Geschäftsgrundlage.

☞ **Eine rückwirkende Korrektur des laufenden Gewinns findet grundsätzlich nicht statt.**

### Zulässige Rückwirkung bei Einmaltatbeständen

Anders verhält es sich bei der Besteuerung sog. Einmaltatbestände, zu diesen gehören z.B. bestimmte außerordentliche Gewinne, bei denen nachträgliche Änderungen nicht mit gleichartigen Auswirkungen in einer Folgebilanz oder nach den Grundsätzen des Zuflussprinzips in einem späteren Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden können.

Beispiele: nachträgliche Änderungen bei Veräußerungsgewinnen gem. §§ 16, 17, 18 und 34 EStG

### Ausdrückliche gesetzliche Regelungen über steuerliche Rückwirkung in Steuergesetzen

Beispiele: § 29 ErbStG (Erlöschen der Steuer in besonderen Fällen mit Wirkung für die Vergangenheit) sowie § 17 UStG (nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage mit der Folge der Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung).

### Folgen aus der Rückgängigmachung nach § 41 Abs. 1 AO

Die Folgen aus der Rückgängigmachung eines wirtschaftlich bereits vollzogenen Rechtsgeschäfts, unabhängig von seiner Wirksamkeit, richten sich entweder nach Sonderregelungen in den Einzelsteuergesetzen, oder im Übrigen nach der Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

### Klarstellung: Rückdatierung und Rückbeziehung von Verträgen

Von der **Rückgängigmachung durch schuldrechtlichen Vertrag** ist die bloße **Rückdatierung des Vertrages (= Einsetzen eines falschen Datums)** und die **Rückbeziehung des Vertrages (= Inkraftsetzen mit Rückwirkung)** zu unterscheiden. In diesen Fällen entspricht die formelle Behandlung nicht der wirtschaftlichen Durchführung, auf die es aber ankommt, deshalb sind diese steuerlich unbeachtlich.

### Abgrenzung: Scheingeschäfte (Absatz 2 des § 41 AO)

Rechtsgeschäfte, die nur zum Schein getätigt werden, weil beide Vertragspartner sich darin einig sind, dass sie das Erklärte nicht wollen, der Wille also nur zum Schein erklärt wird, **sind für die Besteuerung unerheblich**. Ob das der Fall ist, ist weitgehend eine Tatfrage.

Beispiele: Verschleierung oder Vortäuschung von Personen oder Leistungen.

Beispiel: vorgetäuschte Mietverhältnisse, bei denen die Miete an den Mieter, der in der Regel ein Familienangehöriger ist, wieder zurückerstattet wird.

### Abgrenzung: verdeckte Geschäfte (§ 41 Abs.2 Satz 2 AO)

Wenn durch ein Scheingeschäft oder eine Scheinhandlung **ein anderes Geschäft oder eine andere Handlung verdeckt** werden soll, so ist für die Besteuerung das verdeckte Geschäft oder die verdeckte Handlung maßgebend.

### 4. Grundsatz: Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich

#### Fall 2. „Nichtgesellschaft“

Zivilrechtlich keine Anwendung der Regeln über die fehlerhafte Gesellschaft (→ Rückabwicklung nach Bereicherungsrecht).

Anders im Steuerrecht. Es kommt allerdings darauf an, was die „Nichtgesellschaft“ bis zur Aufdeckung des Fehlers wirtschaftlich unternommen hat.

**Ergebnis:** Verstoß gegen ein gesetzliches Gebot, Verbot oder gegen die guten Sitten (§ 40 AO) → steuerlich unbeachtlich

## GmbH

**Vorgründungsgesellschaft** - **Vorgesellschaft** - **eingetragene GmbH**  
- **unechte Vorgesellschaft (GbR, OHG)**  
**= fehlerhafte Gesellschaft (GbR)** **kann fehlerhafte Gesellschaft sein (wurden schon Geschäfte getätigt?)** - **kann fehlerhafte Gesellschaft sein**

**Beginn der KSt-Pflicht:** Eintragung oder erste Geschäfte der Vorgesellschaft, aber nur, wenn Eintragung später erfolgt

**Nichtigkeit der GmbH** → § 75 GmbHG

**steuerliche Folgen:** Liquidation (auch steuerlich → ex nunc)

**Ende der KSt-Pflicht:** Auskehrung des Stammkapitals, bzw. letzte Zahlung

**Trennungsprinzip** → Gesellschaft  
→ Gesellschafter

### 1. Beispielsfall: (side letter)

Satzung mit ordnungsgemäßer Gewinnverteilung beurkundet  
Nebenvereinbarung über Gewinnverteilung verstößt gegen die Berufsordnung (Verbot der Zuweisung gegen Entgelt)

Steuerlich gilt das, was in der Gesellschaft tatsächlich durchgeführt wurde.

**Verstoß gegen ein gesetzliches Gebot, Verbot oder gegen die guten Sitten (§ 40 AO) → steuerlich unbeachtlich**

→ wenn Nichtigkeit, dann Änderung ex nunc

### 2. Beispielsfall: (kick back)

Gewinnverteilungsregelung der Satzung verstößt gegen BO (Verbot der Zuweisung gegen Entgelt)

steuerlich: wie Fall 1 (§ 40 AO)  
wenn Nichtigkeit, dann Änderung ex nunc

### Schlussbemerkung

Appell an die Rechtsanwälte mit den Wirtschafts-prüfern und Steuerberatern angesichts der sehr komplexen Beratungsaufgaben noch enger zusammen zu arbeiten.