

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurden die Bedingungen für die steuerliche Anerkennung kurzfristiger Beschäftigungsverhältnisse geändert (Nr. 5).

Ob die Drei-Tage-Zugangsvormutung für die Zustellung von Steuerbescheiden auch weiterhin Bestand haben kann, muss nun der Bundesfinanzhof entscheiden (Nr. 3). Immerhin hat die Post ihre Zustellung in manchen Regionen eingeschränkt. Was sich ab 2025 bei Betriebsprüfungen ändert, lesen Sie in Beitrag Nr. 2.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Finanzpolitische Vorhaben 2023**
- 2 Betriebsprüfung:** Künftig beschleunigtes Verfahren
- 3 Zugang eines Steuerbescheids:** Drei-Tage-Zugangsvormutung greift nicht bei fehlender Postzustellung
- 4 Betriebsveranstaltungen:** Voraussetzungen für die Pauschalbesteuerung
- 5 Kurzfristige Beschäftigung:** Pauschale Lohnsteuer
- 6 Gewinnschätzung bei einer GmbH:** Keine Hinzuschätzungen von Betriebseinnahmen bei unklarer Mittelherkunft
- 7 Übertragung stiller Reserven:** Gewinnzuschlag von sechs Prozent verfassungsgemäß
- 8 Grundstückskauf:** Zur Kaufpreisaufteilung auf Gebäude und Grund und Boden
- 9 GmbH-Firma:** Firma mit vorangestellten Sonderzeichen ist nicht eintragungsfähig
- 10 Vorrats-GmbH:** Rechtliche Voraussetzungen für die Nutzung

1 Finanzpolitische Vorhaben 2023

Bundesfinanzminister Christian Lindner hat im Finanzausschuss des Bundestags seine wichtigsten Vorhaben für das neue Jahr vorgestellt. Dabei erwähnte er auch die Schaffung einer „Super-Abschreibung“ und ein „Zukunftsfinanzierungsgesetz“.

- **„Super-Abschreibung“** im Sinne einer Investitionsprämie und eine Verbesserung der steuerlichen Forschungsförderung.
- **Gesetzgebung zur globalen Mindestbesteuerung:** Außerdem stehe die Gesetzgebung zur globalen Mindestbesteuerung an. Die Regierung werde darauf achten, dass es möglichst wenig Erfüllungsaufwand für die Unternehmen geben werde.
- **Neues Zukunftsfinanzierungsgesetz:** Deutschland solle führender Standort für nachhaltige Finanzanlagen werden. Kleine und mittlere Unternehmen sollten bessere Finanzierungsmöglichkeiten erhalten. Durch Stärkung der Aktienkultur sollten der Vermögensaufbau gestärkt und Börsengänge erleichtert werden. Bei jungen Unternehmen sollte die Mitarbeiterkapitalbeteiligung ausgebaut werden.
- **Verbesserung der Altersversorgung:** Auch die Zukunft der Altersversorgung wird laut Lindner eine wichtige Rolle spielen. Man werde in der ersten Säule der gesetzlichen Rentenversicherung den Aufbau eines „Generationenkapitals“ angehen, um Rentenbeiträge und Rentenniveau zu stützen. Damit wolle man etwas für die Generation der heutigen Kinder und Enkel tun. Auch die private Altersvorsorge solle erleichtert werden.
- **Finanzkriminalität bekämpfen:** Schärfer vorgehen will Lindner gegen die Finanzkriminalität. Das sei eine der Prioritäten in diesem Jahr. Dazu werde es eine neue Bundesoberbehörde zur Bekämpfung von Finanzkriminalität und Geldwäsche geben. Man dürfe sich nicht damit zufrieden geben, nur die kleinen Fische bei der Finanzkriminalität und Geldwäsche zu fangen, sondern müsse auch die großen Fische ins Visier nehmen. Die neue Bundesoberbehörde solle 2023 eröffnet und 2025 „scharf gestellt“ werden.

2 Betriebsprüfung: Künftig beschleunigtes Verfahren

Der Bundestag hat eine gesetzliche Neuregelung beschlossen, wonach die steuerliche Betriebsprüfung in Zukunft beschleunigt abgewickelt werden soll. Künftig besteht die Möglichkeit, während der Außenprüfung **Teilabschlussbescheide** zu erlassen, die **verbindlich sind**. Das heißt, dass bei abgeschlossenen und abschließend geprüften Sachverhalten die Besteuerungsgrundlagen bereits vor Ablauf der Außenprüfung gesondert festgestellt werden können. Das Finanzamt (FA) entscheidet darüber, ob es einen entsprechenden Teilfeststellungsbescheid erlässt. Wenn der Steuerpflichtige einen Antrag stellt, soll das FA einen Teilabschlussbescheid erlassen, wenn er ein erhebliches Interesse hat und dies glaubhaft macht.

Eine weitere neue Regelung enthält das **qualifizierte Mitwirkungsverlangen** im Rahmen einer Betriebsprüfung. Dabei werden die Möglichkeiten der digitalen Zusammenarbeit erweitert. Es wird ein neues qualifiziertes Mitwirkungsverlangen in Form eines vollstreckbaren Verwaltungsakts eingeführt.

Die Entscheidung über den Einsatz dieses neuen Instruments liegt im Ermessen des Außenprüfers. Die Frist zur Erfüllung beträgt einen Monat ab Bekanntgabe des qualifizierten Mitwirkungsverlangens an den Steuerpflichtigen, wobei sie in begründeten Ausnahmefällen verlängert werden kann. Zur Sicherung der pünktlichen Erfüllung des Mitwirkungsverlangens ist ein **Mitwirkungsverzögerungsgeld** festzusetzen, wenn die Mitwirkung nicht, nicht rechtzeitig oder nicht vollständig erfüllt wird. Hierbei handelt es sich um eine Verwaltungssanktion in Form einer steuerlichen Nebenleistung.

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt **für jeden vollen Tag der Mitwirkungsverzögerung 75 Euro**, höchstens für **150 Kalendertage**. Es kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden. Das Verzögerungsgeld fällt für die Dauer der Mitwirkungsverzögerung an, die spätestens mit Ablauf des Tags der Schlussbesprechung endet. Von der Festsetzung eines Verzögerungsgelds ist abzusehen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Mitwirkungsverzögerung entschuldbar ist. Das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Steuerpflichtigen zuzurechnen.

Eine **längere Festsetzungsfrist** (= Verjährungsfrist) gilt, wenn eine Verzögerung bei der Mitwirkung vorliegt und ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde. Die Frist verlängert sich in diesen Fällen um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens jedoch um ein Jahr. Die Festsetzungsfrist läuft in diesen Fällen nicht ab, bevor die Steuerbescheide, die aufgrund der Außenprüfung erlassen werden, unanfechtbar geworden sind.

Anzuwenden sind diese Neuregelungen für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2024 beginnen.

3 Zugang eines Steuerbescheids: Drei-Tage-Zugangsvermutung greift nicht bei fehlender Postzustellung

In vielen Teilen von Deutschland scheint es so, dass montags keine Post mehr zugestellt wird. Da stellt sich die Frage, ob die Drei-Tage-Zugangsfiktion (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) noch gehalten werden kann, wenn das Bescheid-Datum z.B. auf einen Freitag fällt, und somit nur der Samstag für eine Zustellung verbleibt.

Beispiel:

Bei einem Klageverfahren vor dem FG Berlin-Brandenburg fiel das Bescheid-Datum auf einen Freitag. Nach Auffassung des FA legte die Klägerin den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid einen Tag zu spät ein. Die

Klägerin legte aber dar, dass am Montag keine Postzustellung erfolgt war und daher der Bescheid erst dienstags zugestellt wurde. Die Einspruchsfrist sei daher aufgrund der Verschiebung um einen Tag gewahrt.

So sah es auch das FG Berlin-Brandenburg in seinem Urteil vom 24.8.2022. Die Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO finde deshalb keine Anwendung, weil an der Wohnung der Klägerin innerhalb der Drei-Tages-Frist regelmäßig nicht an allen Werktagen vom Postdienstleistungsunternehmen zugestellt worden ist.

Die Zugangsvermutung sei zu einer Zeit kodifiziert worden (1976), als ausschließlich die Deutsche Bundespost Briefpost in der Bundesrepublik Deutschland beförderte und zustellte und das regelmäßig an sechs Tagen in der Woche. Auch wenn dem Grunde nach bei privaten Postdienstleistern die Zugangsvermutung gelte, müsse dennoch deren Arbeitsweise mit denen der Deutschen Bundespost bei Kodifizierung der Zugangsvermutung übereinstimmen. Dies stelle sich aber dann anders dar, wenn innerhalb der Drei-Tages-Frist (so im Streitfall) planmäßig an zwei aufeinanderfolgenden Tagen keine Zustellung erfolgte (durch Zeugenaussagen war das Gericht hiervon überzeugt). Die Zustellung wäre der Zugangsvermutung daher nur dann gerecht geworden, wenn der angefochtene Bescheid am Samstag, also an dem auf die Aufgabe zur Post folgenden Tag, im für die Wohnung der Klägerin zuständigen Zustellzentrum angeliefert und daraufhin am Montag in den Briefkasten der Klägerin eingeworfen worden wäre. Insoweit seien Verzögerungen ohne weiteres denkbar.

Wie zu erwarten war, hat das FA Revision eingelegt, welche nun unter dem Az. VI R 18/22 beim BFH anhängig ist. Die Frage ist zu entscheiden, ob die Zugangsvermutung gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO entfällt, wenn innerhalb der dort genannten Drei-Tages-Frist an einem Werktag regelmäßig keine Post zugestellt wird.

4 Betriebsveranstaltungen: Voraussetzungen für die Pauschalbesteuerung

Bei Betriebsveranstaltungen, die allen Betriebsangehörigen offenstehen, sind Aufwendungen je Mitarbeiter bis zu 110 Euro lohnsteuerfrei. Darüber hinausgehende Beträge können mit 25 Prozent pauschal der Lohnsteuer unterworfen werden (§ 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Beispiel:

Unternehmer U veranstaltete eine Betriebsfeier für die Führungskräfte des Unternehmens. Das FA behandelte die Aufwendungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn und wendete nicht den pauschalen Steuersatz von 25 Prozent an, sondern einen durchschnittlichen Steuersatz von 81,81 Prozent bzw. 62 Prozent.

Unstreitig ist, dass U den Teilnehmern steuerbaren Arbeitslohn zugewendet hat, da nicht alle Mitarbeiter zu der Feier eingeladen wurden. Der Unternehmer machte jedoch geltend, dass der pauschale Steuersatz von 25 Pro-

zent anzuwenden sei, weil es keine gesetzliche Regelung gebe, die diese Pauschalierung ausschließe, wenn die Betriebsveranstaltung nicht allen Betriebsangehörigen offenstehe. Klar war auch, dass von den Zuwendungen kein Freibetrag abzuziehen ist, weil die Betriebsfeier nicht allen Angehörigen des Betriebs offenstand. Die Legaldefinition des Begriffs der Betriebsveranstaltung in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG besagt nicht, dass die Veranstaltung allen Angehörigen des Betriebs offenstehen muss. Dieses Kriterium ist nur Bedingung für die Anwendung des Freibetrags.

Begriffe wie „Betriebsveranstaltung“, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet werden, sind nach Überzeugung des FG Köln grundsätzlich einheitlich auszulegen. Eine von einer Legaldefinition abweichende Auslegung komme nur in Betracht, wenn der Zweck der Regelung, ihr Zusammenhang mit anderen Vorschriften und/oder die Entstehungsgeschichte eindeutig erkennen lassen, dass der Begriff anders als in der Legaldefinition zu verstehen sein soll. Das FG Münster war in einem Urteil vom 20.2.2020 davon ausgegangen, dass eine solche von der Legaldefinition abweichende Auslegung des Begriffs der Betriebsveranstaltung hier geboten sei. Dem schloss sich das FG Köln in seinem Urteil vom 7.7.2022 nicht an, sondern vertrat die Ansicht, dass der Begriff der Betriebsveranstaltung einheitlich auszulegen sei.

Aufgrund der inzwischen eingelegten Revision liegt die endgültige Entscheidung nun beim BFH.

5 Kurzfristige Beschäftigung: Pauschale Lohnsteuer

Bei einer kurzfristigen Beschäftigung von Arbeitnehmern hat ein Freiberufler die Wahl: Er darf die Lohnsteuer nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen seines Arbeitnehmers oder pauschal mit 25 Prozent abrechnen. Die pauschale Besteuerung mit zwei Prozent oder 20 Prozent gilt nur für Minijobs, nicht aber für kurzfristig Beschäftigte. Um die **Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent** ermitteln zu können, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- **Gelegentliche Beschäftigung des Arbeitnehmers:** Steuerlich ist nur eine Tätigkeit, die ein Arbeitnehmer gelegentlich ausübt, eine kurzfristige Tätigkeit. Das heißt, die Tätigkeit darf sich wiederholen, aber nicht regelmäßig wiederkehren bzw. nicht bereits von vornherein vereinbart sein. Steuerlich kommt es somit nicht darauf an, wie oft der Unternehmer eine Aushilfskraft im Laufe eines Jahres tatsächlich beschäftigt.
- **Maximale Dauer: 18 zusammenhängende Arbeitstage:** Die kurzfristige Beschäftigung darf sich nicht über mehr als 18 zusammenhängende Arbeitstage erstrecken. Arbeitsfreie Sonn- und Feiertage, Samstage und unbezahlte Krankheits- und Urlaubstage werden bei der Berechnung nicht einbezogen.
- **Verdienstgrenze pro Arbeitstag 150 Euro ab 1.1.2023 (vorher 120 Euro):** Die Vergütung pro Arbeitstag darf im Durchschnitt nicht höher als 150 Euro

sein. Der Betrag wurde mit Wirkung vom 1.1.2023 von 120 Euro auf 150 Euro angehoben. Es handelt sich also um einen Durchschnittsbetrag, der aus dem Gesamtlohn und der Zahl der tatsächlichen Arbeitstage zu ermitteln ist. Die pauschale Besteuerung ist gefährdet, wenn der Durchschnittswert durch Sonderzahlungen, wie z.B. durch Urlaubs- oder Weihnachtsgeld, überschritten wird.

- **Steuerfreie Vergütungen werden nicht einbezogen:** Steuerfreie Vergütungen, wie z.B. Reisekosten, Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, werden bei der Ermittlung der 150-Euro-Grenze nicht einbezogen.
- **Verdienstgrenze maximal 19 Euro pro Stunde ab 1.1.2023 (vorher: 15 Euro):** Der Stundenlohn muss mindestens 12 Euro betragen (Mindestlohn) und darf nicht höher als 19 Euro sein. Das gilt auch dann, wenn die Beschäftigung zu einem unvorhergesehenen Zeitpunkt erforderlich wird. Maßgebend sind die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden. Steuerfreie Vergütungen werden auch bei der 19-Euro-Grenze nicht einbezogen. Beim Stundenlohn ist auf eine Zeitstunde mit 60 Minuten abzustellen. Zahlt der Unternehmer den Arbeitslohn für eine kürzere Zeit, z.B. für 45 Minuten, muss er den Stundenlohn umrechnen.

6 Gewinnschätzung bei einer GmbH: Keine Hinzuschätzungen von Betriebseinnahmen bei unklarer Mittelherkunft

Führt eine GmbH eine offene Ladenkasse und tätigt die Gesellschaft auch Barumsätze, kann es schnell passieren, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Kasse bei Bedarf durch Bareinlagen anreichert. Kann er dann in einer späteren Betriebsprüfung die Herkunft der Einlagen nicht glaubhaft nachweisen, kann der Prüfer geneigt sein, diesen Einlage als zuvor verdeckte Gewinnausschüttungen der GmbH an den Gesellschafter zu behandeln.

So war es auch in einem Fall, den das FG Münster mit Urteil vom 18.5.2022 zu entscheiden hatte: In Höhe der Bareinlagen nahm das FA eine Hinzuschätzung zum ausgewiesenen Gewinn der GmbH vor.

Das FG stellte klar, dass ungeklärte Vermögenszuwächse des Gesellschafters in Höhe der getätigten Bareinlagen nicht zwingend auf nicht erfasste Betriebseinnahmen der GmbH zurückgehen müssen. Es sei auch möglich, dass der Gesellschafter die Mittel im Rahmen von Eigengeschäften („schwarze Einkünfte“) erzielt habe und nicht im Namen und für Rechnung der Gesellschaft.

Bei Bareinlagen von Gesellschaftern einer GmbH muss immer damit gerechnet werden, dass in einer Betriebsprüfung danach gefragt wird, woher die Mittel stammen. Geschäftsführer sind in diesen Fällen gut beraten, wenn sie einen Nachweis über die Herkunft der Bareinlagen vorlegen können.

7 Übertragung stiller Reserven: Gewinnzuschlag von sechs Prozent verfassungsgemäß

Der Steuerpflichtige kann unter den Voraussetzungen des § 6b bzw. 6c EStG Gewinne (= stille Reserven), die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter entstanden sind, auf neue Wirtschaftsgüter übertragen. Soweit er diesen Betrag nicht abzieht, hat er die Möglichkeit, im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine Rücklage zu bilden, die den steuerlichen Gewinn mindert. Einen Betrag bis zur Höhe der Rücklage kann er von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines begünstigten Wirtschaftsguts abziehen, das er in den folgenden vier Wirtschaftsjahren (= Regelfrist) anschafft oder herstellt. Erfolgt die Investition nicht rechtzeitig, ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen. Die Rücklage kann auch freiwillig zu einem früheren Zeitpunkt gewinnerhöhend aufgelöst werden. Wird die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst, ist der Gewinn für jedes Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestand, um einen Zuschlag von sechs Prozent des Rücklagebetrags zu erhöhen.

Die Höhe des Gewinnzuschlags ist nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dass der Gesetzgeber die Nachzahlungs- und Erstattungsinsen ab dem 1.1.2019 auf monatlich 0,15 Prozent (1,8 Prozent per anno) abgesenkt hat, spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Es spielt auch keine Rolle, ob in der unterschiedlichen Höhe der Zinsen und dem Gewinnzuschlag ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu sehen ist. Der Ansatz des Gewinnzuschlags setzt voraus, dass der Steuerpflichtige

- erstens eine gewinnmindernde Rücklage gebildet und
- zweitens bei der gewinnerhöhenden Auflösung der Rücklage keinen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Ersatzwirtschaftsguts vorgenommen hat.

Bei der Prüfung, ob der Zinsvorteil durch den gesetzlichen Zinssatz von sechs Prozent realitätsgerecht abgebildet wird, orientiert sich das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) an den Kreditzinsen für Unternehmen. Auf dieser Grundlage kommt das BVerfG zu dem Ergebnis, dass spätestens ab dem Jahr 2014 ein strukturelles Niedrigzinsniveau eingetreten ist, welches evident von dem normierten Zinssatz abweicht. Dabei betont das BVerfG allerdings, dass die anderen Verzinsungstatbestände einer eigenständigen verfassungsrechtlichen Wertung bedürfen, insbesondere wenn die Entstehung dieser Zinsen auf einem Antrag bzw. einer freiwilligen Entscheidung des Steuerpflichtigen beruhen.

8 Grundstückskauf: Zur Kaufpreisaufteilung auf Gebäude und Grund und Boden

Werden in einem Kaufvertrag über ein Grundstück die Preise für das Gebäude und den Grund und Boden getrennt

vereinbart, sind bei der Kaufpreisaufteilung die vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen. Die Vereinbarungen der Vertragsparteien über Einzelpreise sind allerdings für das FA **nicht bindend**, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Kaufpreis nur zum Schein bestimmt worden ist oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs gegeben sind.

Beispiel:

Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Kläger erwarben ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück. Der Kaufpreis in Höhe von 2.400.000 Euro sollte nach § 2 des Kaufvertrags zu 400.000 Euro auf den Grund und Boden entfallen und im Übrigen auf das Gebäude. Der Gefahrenübergang und der Übergang der Nutzen und Lasten sollten an dem Tag, der dem Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung folgte, erfolgen. Die vollständige Kaufpreiszahlung erfolgte am 29.3.2018. Das FA setzte die Abschreibung mit einem geringeren Betrag an, weil der Wert des Grund und Bodens deutlich über dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Wert liege. Dagegen legten die Kläger Klage beim FG ein, weil die vertraglichen Vereinbarungen insgesamt steuerlich bindend seien.

Um zu vermeiden, dass die Vertragsparteien die Höhe der Abschreibung bestimmen können, ist das FA berechtigt zu prüfen, ob Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten führt nicht ohne weiteres dazu, diese an die Stelle der vereinbarten Werte zu setzen oder die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Es handelt sich aber um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung nicht die realen Werte wiedergibt. Ein solches Indiz kann durch andere Indizien entkräftet werden.

Dazu muss die vertragliche Vereinbarung durch weitere Umstände, insbesondere die objektiv am Markt erzielbaren Preise bzw. Verkehrswerte, verifiziert werden. Bei dieser Prüfung sind Indizien zu berücksichtigen, wie z.B. besondere Ausstattungsmerkmale, ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, eine ggf. eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge oder der Situation in der Nachbarschaft durch Straßenlärm, soziale Einrichtungen oder besondere Ruhe wegen einer benachbarten Grünanlage. Bei einem Grundstück kann etwa eine gepflegte Gartenanlage oder störender Baumbestand besondere Umstände darstellen. Eine Korrektur der vereinbarten Aufteilung ist erst geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Können die vereinbarten Kaufpreise nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, hat sie das FG durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude zu ersetzen.

Der sich nach der vertraglichen Vereinbarung ergebende Bodenwert weicht erheblich von den Bodenrichtwerten und auch von dem Bodenwert ab, der vom Gutachter ermittelt wurde. Das FG geht davon aus, dass für die Frage

einer erheblichen Abweichung die **Wertverhältnisse am Tag des Gefahrübergangs** maßgeblich sind. Der Stichtag für die Ermittlung der Anschaffungskosten ist somit der Tag der Lieferung, bei Grundstücken also in der Regel der Zeitpunkt des tatsächlichen Übergangs von Besitz, Gefahren, Nutzen und Lasten. Das FG folgt nicht der Auffassung, dass auf die Verhältnisse am Tag des Vertragsschlusses abgestellt werden müsse. Das ist der Stichtag, auf den zu beurteilen ist, ob die Vertragsvereinbarung die realen Wertverhältnisse in grundlegender Weise verfehlt oder nicht. Es kann somit nicht auf den Zeitpunkt ankommen, an dem die Vertragsparteien sich tatsächlich über die später in den (notariell beurkundeten) Vertrag aufgenommenen Werte verständigt haben. Der maßgebliche Stichtag ist somit der Tag des Gefahrübergangs (= ein Tag nach Kaufpreiszahlung). Der steuerlich maßgebliche Stichtag verschiebt sich daher nicht auf den Tag dieser Vereinbarung.

9 GmbH-Firma: Firma mit vorangestellten Sonderzeichen ist nicht eintragungsfähig

Die Gesellschafter der //Crash Service Gesellschaft mbH & Co. KG meldeten die Gesellschaft zur Eintragung in das Handelsregister an. Das Registergericht hat den Eintragungsantrag zurückgewiesen, ebenso das Beschwerdegericht, und zwar wegen nicht gegebener Kennzeicheneignung der Sachfirma.

Der BGH hat die Nichteintragungsfähigkeit bestätigt. Gemäß § 18 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) muss die Firma zur Kennzeichnung des Kaufmanns geeignet sein und Unterscheidungskraft besitzen. Sie hat gemäß § 17 Abs. 1 HGB eine Namensfunktion.

Eine Firma wird dieser Voraussetzung nur dann gerecht, wenn die **Firma aussprechbar** ist im Sinne einer Artikulierbarkeit. Reine Bildzeichen, deren Aussprechbarkeit in der Sprachgemeinschaft (noch) nicht anerkannt ist, sind demnach als Bestandteil der Firma nicht zulässig. Daran ist auch die Verwendung von Sonderzeichen als Firmenbestandteil zu messen. Eine Aussprechbarkeit eines Sonderzeichens kann nur dann bejaht werden, wenn ein solches **Sonderzeichen im allgemeinen Sprachgebrauch als Wortsatz verwendet** wird. Dies trifft z.B. zu für die Sonderzeichen 2&2 und 2+2. Diese Sonderzeichen werden im kaufmännischen Verkehr durchgängig als 2und2 bzw. 2plus2 gesprochen.

Auch die firmenrechtliche Zulässigkeit des Sonderzeichens 2@2, welches als 2at2 ausgesprochen wird, wird wegen der zunehmenden Digitalisierung des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs mittlerweile überwiegend bejaht.

Dem entsprechen die vorliegend der Firma vorangestellten Sonderzeichen // nicht. Es handelt sich nicht um sogenannte stumme Sonderzeichen, die nicht mitgesprochen werden sollen, sondern um Sonderzeichen, die gerade auf Artikulation angelegt sind (sie sollen gesprochen werden

„slash slash crash“). Eine solche Artikulation ist aber im allgemeinen Sprachgebrauch nicht anerkannt. Insoweit entspricht die Firma nicht den Vorgaben des HGB und ist nicht eintragungsfähig.

Die zuständige Industrie- und Handelskammer kann verbindliche Auskünfte zur Eintragungsfähigkeit einer Firmenbezeichnung geben.

10 Vorrats-GmbH: Rechtliche Voraussetzungen für die Nutzung

Wer schnell eine (weitere) GmbH gründen will, sich aber nicht über Wochen mit Gründungsformalitäten herum-schlagen will, könnte erwägen, eine Vorratsgesellschaft zu übernehmen. Diese wurde bereits von einem Dienstleister gegründet und kann von ihm käuflich erworben werden. Die Vorrats-GmbH (oder UG (haftungsbeschränkt)) ist als „leere“ Gesellschaft bereits im Handelsregister eingetragen. Sie besitzt außer einer Stammeinlage keine Vermögenswerte und geht keiner Geschäftstätigkeit nach. Die Gesellschaft wurde also „auf Vorrat“ gegründet und hat daher ihren Namen erhalten.

Bei der Anteilsübertragung wird der vorhandene Geschäftsführer abberufen und ein neuer, vom Kunden benannter Geschäftsführer eingesetzt. Sitz und Name (Firmierung) der Gesellschaft und auch der Geschäftszweck werden individuell angepasst.

Im Internet findet man eine Reihe von Dienstleistern, die derartige Vorratsgesellschaften anbieten.

Die **Vorratsgründung einer GmbH** ist seit der Grundsatzentscheidung des Bundesgerichtshofs vom 16.3.1992 (Az. II ZB 17/91) **allgemein anerkannt**. Die Gesellschaft wird nicht mit dem Zweck errichtet, innerhalb eines überschaubaren Zeitraums einen Geschäftsbetrieb aufzunehmen, wie dies bei der klassischen Bar-Gründung der Fall ist. Vielmehr ist die Vorrats-GmbH solange stillgelegt, bis der GmbH-Mantel von neuen Gesellschaftern zum Betrieb eines neuen Unternehmens erworben wird. Dabei ist zwischen offener und verdeckter Vorratsgründung zu unterscheiden.

Bei der **offenen Vorratsgründung** ist anhand der Satzung der GmbH eindeutig erkennbar, dass die GmbH kein Unternehmen betreibt, sondern nur ihr eigenes Vermögen (die eingezahlten Stammeinlagen) verwaltet.

Eine **verdeckte Vorratsgründung** ist daran erkennbar, dass als Satzungszweck der Betrieb eines Unternehmens (einer Geschäftstätigkeit) ausgewiesen wird, obgleich dies nie beabsichtigt war. Diese Bestimmung im Gesellschaftsvertrag ist also falsch. Damit handelt es sich bei einer wesentlichen Satzungsklausel um ein Scheingeschäft, das

zur Nichtigkeit der gesamten Satzung führt. Jeder Gesellschafter oder Geschäftsführer kann einer Klage auf Erklärung der Nichtigkeit der Gesellschaft anstrengen (§ 75 GmbHG).

Der Erwerb einer Vorrats-GmbH ist eine **wirtschaftliche Neugründung**, die dem Registergericht mitgeteilt werden muss. Dies geschieht regelmäßig derart, dass die neuen Gesellschafter eine Satzungsänderung betreffend den Unternehmensgegenstand notariell beurkunden lassen müssen. Mit der Anmeldung der Satzungsänderung zur Eintragung in das Handelsregister wird das Registergericht über die wirtschaftliche Neugründung informiert.

Die BGH-Rechtsprechung verlangt, dass bei einer wirtschaftlichen Neugründung durch Übernahme einer Vorrats-GmbH die gleichen **Gründungsvorschriften** wie bei einer klassischen Bar-Gründung **zu beachten** sind. So müssen die neuen Geschäftsführer versichern, dass die Mindesteinlagen nach § 7 Abs. 2 GmbHG, mindestens 12.500 Euro, eingezahlt worden sind und zur freien Verfügung der Geschäftsführung stehen. Bei erheblichen Zweifeln an der Richtigkeit der Versicherung kann das Gericht Nachweise verlangen, u.a. die Vorlage von Einzahlungsbelegen (§ 8 Abs. 2 GmbHG). Bei falschen Angaben haften Gesellschafter und Geschäftsführer als Gesamtschuldner für fehlende Einzahlungen (§ 9a Abs. 1 GmbHG).

Nimmt eine GmbH ihre Geschäfte bereits vor der Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung gegenüber dem Registergericht auf, haften die Handelnden (der künftige Geschäftsführer) den Gläubigern der Gesellschaft persönlich mit ihrem Privatvermögen (§ 11 Abs. 2 GmbHG).

Was vorstehend für den Erwerb und die anschließende Aktivierung einer Vorrats-GmbH dargestellt wurde, gilt in gleicher Weise für den Erwerb der Anteile einer nicht mehr aktiven GmbH mit anschließender Reaktivierung durch die neuen Gesellschafter und für die Reaktivierung einer über einen längeren Zeitraum inaktiven Gesellschaft durch die bisherigen Gesellschafter.

Beispiele:

1. In einer Zeitungsannonce wird ein GmbH-Mantel mit einem Stammkapital von 25.000 Euro für 5.000 Euro zum Kauf angeboten.
2. Eine GmbH trennt sich von ihrem Geschäftsbetrieb und führt im Anschluss daran für die Dauer von zwei Jahren kein Unternehmen. Danach reaktivieren die Gesellschafter die GmbH mit einer neuen Geschäftsidee.

In beiden Fällen liegt eine wirtschaftliche Neugründung vor mit der Verpflichtung der (neuen) Gesellschafter, diese dem Registergericht anzuzeigen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 2/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Finanzpolitische Vorhaben 2023	hib Nr. 60 vom 25.1.2023	-
2 Betriebsprüfung	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2011/16 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts www.dip.bundestag.de	§ 180 Abs. 1a AO § 205a AO
3 Zugang eines Steuerbescheids	FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 24.8.2022, Az. 7 K 7045/20 www.dejure.org	-
4 Betriebsveranstaltung	FG Köln, Urteil vom 27.1.2022, Az. 6 K 2175/20 www.dejure.org	-
5 Kurzfristige Beschäftigung	§ 40a EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2022 BGBl. 2022 Teil I Seite 2299 ff	-
6 Gewinnschätzung bei einer GmbH	FG Münster, Urteil vom 18.5.2022, Az. 10 K 261/17 K, U, V www.dejure.org	GmbH-Stpr 2023, S. 29
7 Übertragung stiller Reserven	FG Münster, Urteil vom 24.8.2022, Az. 7 K 3764/19 E www.dejure.org	§ 6b, § 6c EStG
8 Grundstückskauf	FG Münster, Urteil vom 22.9.2022, Az. 8 K 2748/20 E www.dejure.org	-
10 GmbH-Firma	BGH, Beschluss vom 25.1.2022, Az. II ZB 15/21 www.openjur.de	GmbH-Stpr 2022, S. 310
11 Vorrats-GmbH	BGH, Urteil vom 16.3.1992, Az. II ZR 17/91 www.openjur.de	GmbH-Stpr 2022, S. 328