Leseprobe zu

Centrale für GmbH

GmbH-Handbuch

inkl. Datenbank Centrale online www.centrale.de

rd. 7002 Seiten, 4 Bände, Ordner Leinen

ISBN 978-3-504-32150-5

199,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

GmbH-Handbuch

Gesellschaftsrecht
Bilanzrecht
Steuerrecht
Arbeitsrecht
Sozialversicherungsrecht
➔ *Verträge und Formulare*

herausgegeben von der

Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt

www.centrale.de

ottoschmidt

Centrale für GmbH

Zitierempfehlung:
Autor in GmbH-Handbuch, Rz. I 123

Bibliografische Information
der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über https://portal.dnb.de abrufbar.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln
Tel. 02 21/9 37 38-01, Fax 02 21/9 37 38-943
info@otto-schmidt.de
www.otto-schmidt.de

ISBN 978-3-504-32150-5

©1970/2023 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Einbandgestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann
Satz: Schäper, Bonn
Druck: Plump, Rheinbreitbach
Printed in Germany

Autoren des GmbH-Handbuchs

I. Gesellschaftsrecht

Dr. Andreas Blunk, MLE
Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Hannover

Dr. Christian Bochmann, LL.M. (Cambridge)
Rechtsanwalt, Hamburg

Dr. Denis C. Fehrmann (geb. Kaspras)
Rechtsanwalt, Hamburg

Dr. Lambertus J. Fuhrmann
Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn

Prof. Dr. Jörg Rodewald
Diplom-Kaufmann, Rechtsanwalt, Berlin

Dr. Paul Schirrmacher
Rechtsanwalt, Hamburg

Dr. Johannes Scheller (geb. Cziupka)
Notar, Hamburg

Dr. Eckhard Wälzholz
Notar, Füssen

II. Bilanzrecht

Prof. Dr. Joachim Schiffers
Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Düsseldorf

unter Mitarbeit von
Prof. Dr. Carsten Theile
Professor für Rechnungslegung an der Hochschule Bochum

III. Steuerrecht

Prof. Dr. Norbert Neu
Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Bonn

Ralf Neumann
Diplom Finanzwirt, Leitender Regierungsdirektor, Aachen

Dr. Jochen Neumayer
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München

unter Mitarbeit von
Dr. Jürgen Honert
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, München

IV. Arbeitsrecht/Sozialversicherungsrecht

Prof. Dr. Martin Reufels
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeitsrecht, Fachanwalt für internationales Wirtschaftsrecht, Köln

Dr. Jens Blüggel
Vizepräsident des Landessozialgerichts NRW

Dr. Jürgen Brand
Rechtsanwalt, Präsident des Landessozialgerichts NRW a.D., Hagen

V. Verträge und Formulare

Dr. Lambertus J. Fuhrmann
Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn

Vorwort

Die GmbH ist nach wie vor die am meisten verbreitete Rechtsform in Deutschland. Anfang des Jahres 2022 waren ca. 1,4 Mio. in Deutschland registriert. Entsprechend hoch ist der Beratungsbedarf in der Praxis. Dabei kommen Fragen, mit denen sich Berater konfrontiert sehen, in der Regel nicht nur aus dem Gesellschaftsrecht, sondern haben zumeist auch Bezug zu anderen Rechtsgebieten. Insbesondere das Steuerrecht gilt es bei vielen Problemstellungen im Leben einer GmbH im Blick zu halten, aber auch das Bilanzrecht bietet eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten. Hier den Gesamtüberblick zu liefern sowie die Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen den Rechtsgebieten aufzuzeigen, ist Ziel des GmbH-Handbuchs – und das schon seit mehr als 70 Jahren.

Interdisziplinär, praxisnah und übersichtlich finden Sie im GmbH-Handbuch alles, was für die GmbH-Beratung relevant ist:

- **Gesellschaftsrecht** (Bd. I)
- **Bilanzrecht** (Bd. II)
- **Steuerrecht** (Bd. III)
- **Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht** (Bd. IV)
- rund **250 Verträge und Formulare** (Bd. IV).

Adressiert ist das GmbH-Handbuch vor allem an **Steuerberater und Rechtsanwälte**, die in ihrer täglichen Praxis mittelständische GmbH und ihre Gesellschafter beraten. Aber auch für **Geschäftsführer** und **Gesellschafter**, die sich selbst vertieft mit der Materie beschäftigen wollen, bietet das Handbuch aufschlussreiche Informationen.

Um den praktischen Bedürfnissen dieser Zielgruppen gerecht zu werden, wird traditionell besonderer Wert auf die ausgewiesene **Praxisnähe** der Autoren des GmbH-Handbuchs gelegt. Alle sind erfahrene Praktiker, die mit den Belangen der GmbH und ihrer Gesellschafter tagtäglich befasst sind:

- RA/Notar/FAHGesR Dr. Andreas Blunk; RA Dr. Christian Bochmann, LL.M.; RA Dr. Denis C. Fehrmann (geb. Kaspras); RA/StB Dr. Lambertus J. Fuhrmann; RA Prof. Dr. Jörg Rodewald; RA Dr. Paul Schirrmacher; Notar Dr. Johannes Scheller (geb. Cziupka); Notar Dr. Eckhard Wälzholz (Gesellschaftsrecht)

- WP/StB Prof. Dr. Norbert Neu; Leitender Regierungsdirektor Ralf Neumann; RA/FASt/StB Dr. Jochen Neumayer unter Mitarbeit von Dr. Jürgen Honert (Steuerrecht)
- WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers unter Mitarbeit von Prof. Carsten Theile (Bilanzrecht)
- RA/FAArbR/FAIntWR Prof. Dr. Martin Reufels (Arbeitsrecht)
- Präsident des Landessozialgerichts a.D. RA Dr. Jürgen Brand; Vizepräsident des Landessozialgerichts NRW Dr. Jens Blüggel (Sozialversicherungsrecht)
- RA/StB Dr. Lambertus J. Fuhrmann (Verträge und Formulare).

Neben der Praxisnähe zeichnet sich das GmbH-Handbuch durch seine besondere **Aktualität** aus. Regelmäßig alle drei Monate bringen die Autoren das GmbH-Handbuch auf den neuesten Stand. Auf aktuelle Entwicklungen – vor allem in der Gesetzgebung und Rechtsprechung – wird unmittelbar reagiert. Die Autoren sind insoweit bestens eingespielt und können aus eigener Praxiserfahrung unmittelbar klare Handlungsempfehlungen geben.

Selbstverständlich ist das GmbH-Handbuch für Sie auch online verfügbar. Alle Nutzer des GmbH-Handbuchs erhalten mit **„Centrale online“** – sei es als Abonnent des GmbH-Handbuchs, sei es im Rahmen einer Mitgliedschaft in der Centrale für GmbH – eine komfortable Datenbank, die das gesamte GmbH-Recht erschließt und über das GmbH-Handbuch hinaus noch zusätzliche Recherchemöglichkeiten bietet (z.B. in der GmbH-Rundschau oder dem GmbH-Steuerberater). Weitere Informationen zur Datenbank „Centrale online“ erhalten Sie auf dem Informationsblatt im Anschluss an dieses Vorwort oder unter www.centrale.de.

Service: Und sollten Sie einmal bei einer konkreten Fallgestaltung im GmbH-Handbuch nicht fündig werden oder eine Frage zu den gelesenen Ausführungen haben, dann melden Sie sich gerne bei uns (Telefon: 02 21/9 37 38-182 [Gundula Müller-Frank]; E-Mail: lektorat@otto-schmidt.de). Wir leiten Ihre Fragen an die Autoren weiter, die schnell und unkompliziert helfen. Natürlich nehmen wir unter den angegebenen Kontaktdaten auch gerne sonstige Anregungen und Hinweise aus dem Leserkreis entgegen, damit das GmbH-Handbuch auch in Zukunft in jedem Fall ein nützlicher Ratgeber bleibt.

Köln, im Dezember 2022

CENTRALE FÜR GMBH
DR. OTTO SCHMIDT

4. Abschnitt
Die Satzungsänderung

Rz. I

A. Abänderbarkeit der Satzung 410

B. Begriff der Satzungsänderung 411

I. Änderung echter Satzungsbestandteile 412

1. Abänderung oder Ergänzung der Satzung 412
2. Abgrenzung zwischen echten und unechten Satzungsbestandteilen 413
3. Indifferente Satzungsbestandteile 414

II. Änderung unechter Satzungsbestandteile 415

III. Redaktionelle Änderungen, Fassungsänderung, Streichungen 416

1. Allgemeine redaktionelle Änderungen 417
2. Neufassung der Satzung 418
3. Streichung notwendiger Satzungsbestandteile 419

IV. Satzungsdurchbrechung . . . 420

V. Faktische Satzungsänderung 421

VI. Satzungsänderungen „am" Musterprotokoll 422

C. Beschluss der Gesellschafter 423

I. Zwingende Aufgabe der Gesellschafter (§ 53 Abs. 1 GmbHG) 423

II. Verfahren der Beschlussfassung (§ 51 Abs. 4 GmbHG), Form (§ 53 Abs. 2 GmbHG) 424

Rz. I

III. Die Mehrheit (§ 53 Abs. 2 GmbHG) 425

D. Inhaltliche und prozedurale Schranken von Satzungsänderungen 426

I. Grundsatz gleichmäßiger Behandlung aller Gesellschafter 427

II. Entziehung von Sonderrechten 428

III. Vermehrung der Leistungen (§ 53 Abs. 3 GmbHG) 429

E. Befristung, Rückwirkung von Satzungsänderungen . . 430

F. Handelsregisteranmeldung, Prüfung und Eintragung . . . 431

I. Notarielle Beurkundung der Satzungsänderung (§ 47 Abs. 3, § 48, § 53 Abs. 2 GmbHG) 431

II. Beurkundungsverfahren der Satzungsänderung 432

III. Durchführung der Handelsregisteranmeldung 433

1. Notwendigkeit der Handelsregisteranmeldung (§ 54 Abs. 1 GmbHG) 433
2. Form der Handelsregisteranmeldung (§ 78 GmbHG, § 12 HGB) 434
3. Inhalt der Anmeldung (§ 8 Abs. 3-Abs. 5 GmbHG) . 435
4. Anlagen der Anmeldung . . . 436

Rz. I

IV. Prüfung durch das Registergericht 437

V. Eintragung und Bekanntmachung 438

1. Eintragung 438
   a) Gegenstand 438
   b) Fehlerhafte Eintragung . . . 439
   c) Wirkung der Eintragung . 440
2. Bekanntmachung 441

Rz. I

G. Rechtsfolgen von Mängeln des Satzungsänderungsbeschlusses 442

I. Rechtsfolgen der Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit vor Handelsregistereintragung . 442

II. Rechtsfolgen der Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit nach Handelsregistereintragung . 443

1. Nichtigkeit und Auflösung . . 443
2. Heilung von Mängeln 444

A. Abänderbarkeit der Satzung

410 Der Gesellschaftsvertrag (jedenfalls nach Eintragung Synonyme: die Satzung, das Statut) ist die normative Grundverfassung der Gesellschaft[1] und konkretisiert die mitgliedschaftlichen (korporativen) Rechte und Pflichten aktueller ebenso wie künftiger Gesellschafter. Diese Grundverfassung hat zwar erhöhte Bestandskraft, ist aber Abänderungen zugänglich, allerdings nur in einem **förmlichen Verfahren**: Vor Eintragung der GmbH bedürfen Änderungen des Gesellschaftsvertrag entsprechender – notariell nach Maßgabe der §§ 8 ff. BeurkG zu beurkundender – Zustimmungserklärungen sämtlicher Gesellschafter (vgl. § 2 GmbHG)[2], und zwar auch hier mitsamt Übermittlung eines neuen vollständigen Gesellschaftsvertrags nebst notarieller Satzungsbescheinigung zum Handelsregister (entsprechende Anwendung des § 54 Abs. 1 Satz 2 GmbHG). Nach erfolgter Eintragung sind die Vorgaben der §§ 53 f. GmbHG maßgebend und damit: (i) Beschlussfassung mit einer Mehrheit von drei Vierteln der abgegebenen Stimmen, (ii) notarielle Beurkundung (der einzelnen Stimmabgaben oder der Beschlussfassung als solcher) und (iii) konstitutiv wirkende Handelsregistereintragung. Die Abänderbarkeit der Satzung mit qualifiziertem Mehrheitsbeschluss (statt Einstimmigkeit) ab dem Zeitpunkt der Eintragung der GmbH trägt dem Umstand Rechnung, dass der Gesellschaftsvertrag mit Entstehung der GmbH zur körperschaftlichen Satzung erstarkt, sich mithin vom Willen der konkreten Gründungsgesellschafter löst

1 *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 5.

2 Heute ganz hM, vgl. OLG Köln v. 28.3.1995 – 2 Wx 13/95, GmbHR 1995, 725; *Winkler*, DNotZ 1980, 578 (590 ff.); *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 2 Rz. 48.

und daher vom Gesetzgeber (im Zeichen der Flexibilisierung) der Mehrheitsmacht unterworfen wird.

410.1 Der **Grundsatz der Abänderbarkeit** ist selbst nicht abdingbar[1] – es liegt damit außerhalb der Gestaltungsmacht der Gesellschafter, ihre Satzung „unabänderlich" auszugestalten. Bestimmt eine Satzung dennoch ihre eigene Unabänderbarkeit, gleichviel, ob pauschal oder in Bezug auf einzelne ihrer Bestimmungen, wird eine verständige (objektive) Auslegung regelmäßig zum Ergebnis führen, dass Änderungen zwar möglich, aber nur mit Zustimmung aller Gesellschafter wirksam werden sollen[2]. So liegt es etwa auch, wenn die Satzung die Gesellschaft für unabänderlich „unauflösbar" erklärt, der Bestand der Gesellschaft mithin ein dauerhafter sein soll. Hier kann Unauflösbarkeit nichts anderes bedeuten, als dass die Gesellschaft nur mit Zustimmung eines jeden Gesellschafters in das Liquidationsstadium überführt werden kann[3].

410.2 Für Gesellschafter und ihre Berater gibt die unverrückbare Abänderung der Satzung steten Anlass, die Sinnhaftigkeit ihrer **Fortentwicklung**, aber auch ihrer korrigierenden **Anpassung an veränderte Umstände** zu eruieren. In einem technischeren Sinne geht es insoweit auf der einen Seite um die Fortlassung bzw. Streichung überholter Satzungsbestandteile, dh. solcher, deren Regelungswirkung entfallen ist; um dem Rechtsverkehr eine klare, nur den Ist-Zustand abbildende Satzungsfassung zu präsentieren; doch sind entsprechende Streichungen im Zeichen des Gläubigerschutzes nur unter engen Voraussetzungen möglich (darüber bei Rz. I 415.1). Auf der anderen Seite steht die autonome Entscheidung der jeweiligen Gesellschafter in Rede, in welchem Umfang sie vor allem das Konfliktpräventions- und -lösungspotential maßgeschneiderter Satzungsbestimmungen ausschöpfen wollen. Empirische Studien suggerieren, dass Gesellschafter das „Satzungspotential" nicht voll ausschöpfen[4]. Das liegt jedenfalls in den Fällen nahe, in welchen Gesellschaften unter Verwendung des gesetzlichen Musterprotokolls im vereinfachten Verfahren (§ 2 Abs. 1a GmbHG) und damit ohne Möglichkeit der Satzungsanreicherung um ergänzende (fakultative) Satzungsbestimmungen (vgl. § 2 Abs. 1a Satz 3 GmbHG) gegründet werden, aber auch überall dort, wo Gesell-

1 Vgl. *Priester*/*Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 2; *Ulmer*/*Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 53 Rz. 93; *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 67.

2 *Priester*/*Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 39.

3 Vgl. *Scheller* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 60 Rz. 30 mwN.

4 *Wedemann*, Gesellschafterkonflikte in geschlossenen Kapitalgesellschaften, 2013, S. 11 ff.; „ernüchternd" bezeichnet *Verse*, Konfliktvermeidung in Familienunternehmen, in Schriften des Notarrechtlichen Zentrums Familienunternehmen, 2014, S. 34, das Fazit der Studie von Wedemann.

schaften ihren Realtypus (etwa durch Aufnahme weiterer Gesellschafter) geändert, aber ihre Satzung (noch) nicht angepasst haben. In den übrigen Fällen wird man allerdings eine allzu schlank gefasste Satzung nicht von vornherein als „Gestaltungsdefizit" betrachten können; vielmehr ist neben der Satzung, falls vorhanden, auch die Gesellschaftervereinbarung mit in den Blick zu nehmen, die als alternatives Instrument fungiert, um Konfliktpotentialen regelnd entgegenzusteuern[1]; sie hat den Vorteil mangelnder Publizität, was ihre Beliebtheit nicht nur traditionell für Familienunternehmen, sondern auch bei Beteiligung von Wagniskapitalgebern erklärt.

B. Begriff der Satzungsänderung

411 Unter Satzungsänderungen in einem materiellen Sinne sind **Änderungen, Ergänzungen** oder **Streichungen** einer bisherigen Satzungsbestimmung zu verstehen[2], aber auch die Einführung einer neuen Bestimmung, erst recht die gänzliche Neufassung der Satzung[3]. In einem formelleren Sinne erweisen sich sämtliche **Textänderungen** als Satzungsänderungen[4]. Doch ist hinsichtlich der Frage, was als Satzungsänderung zu qualifizieren ist, auch nach gegenwärtigem Stand der Dogmatik vieles noch im Unklaren. Auf weitgehend gesichertem dogmatischen Boden steht jedoch der Ausgangspunkt, dass Satzungsänderungen iS der §§ 53 ff. GmbHG immer auch mit Textänderungen einhergehen. Verworren ist das Meinungsbild hingegen zur Frage, ob auch umgekehrt jede Textänderung als Satzungsänderung zu verstehen ist und ob daraus bejahendenfalls zwingend folgt, dass das förmliche Änderungsverfahren der §§ 53 f. GmbHG als Wirksamkeitsvoraussetzung zu durchlaufen ist. Der Streit wurzelt erstens darin, dass nicht jedes Element der Satzung zwangsläufig als

1 Zutreffend *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 4; *Verse*, Konfliktvermeidung in Familienunternehmen, in Schriften des Notarrechtlichen Zentrums Familienunternehmen, 2014, S. 35.

2 Vgl. für Erweiterungen oder Ergänzungen OLG Köln v. 11.10.1995 – 2 U 159/94, DB 1996, 466 (467) = GmbHR 1996, 291; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 18; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 1.

3 Vgl. etwa OLG Köln v. 17.7.1992 – 2 Wx 32/92, GmbHR 1993, 164; OLG Zweibrücken v. 10.10.2001 – 3 W 200/01, GmbHR 2001, 1117.

4 Hierzu *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 18; *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 67; iErg. allerdings im Einzelnen umstritten; deutlich enger bereits etwa *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 36: § 53 GmbHG nicht auf bloße Satzungstextänderung ohne materielle Satzungsänderung anwendbar; ähnlich *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 53 Rz. 23 ff.

Bestandteil der Satzung im materiellen Sinne zu verstehen ist[1], der Begriff der Satzungsurkunde mithin weiter als jener der so verstandenen „echten" (korporativen) Satzung ist (dazu Rz. I 413). Zweitens betrifft der Streit die Frage, ob auch Änderungen, die „nur" die Fassung betreffen, mithin über redaktionelle Eingriffe in den Satzungstext nicht hinausgehen, als Satzungsänderung iS der §§ 53 f. GmbHG einzustufen sind (dazu Rz. I 416). Eng damit verwandt hat er seine Ursache drittens in der Frage, ob sich aus dem Umstand, dass der Regelungsinhalt eines materiellen Satzungsbestandteils gegenstandslos geworden ist, Erleichterungen hinsichtlich des Änderungsverfahrens ergeben können (dazu Rz. I 417).

Checkliste: 411.1

Zur Überprüfung, ob das Verfahren der §§ 53 f. GmbHG einzuhalten ist, ist Folgendes zu betrachten:

(1) Wird von der Änderung der Wortlaut der Satzung berührt, und zwar durch Ergänzung, Streichung oder Abänderung? Diese Wortlautänderung der Satzungsurkunde ist notwendige Bedingung für eine Satzungsänderung, bei der das Verfahren der §§ 53 f. GmbHG einzuhalten ist, nach teilweise vertretener Ansicht aber keine hinreichende Bedingung hierfür (dazu Rz. I 415 ff.).

(2) Falls der Wortlaut geändert wird: Betrifft die Änderung des Wortlauts einen materiellen („echten") oder einen bloß formellen („unechten") Satzungsbestandteil (dazu Rz. I 415 ff.)?

(3) Falls ein materieller Satzungsbestandteil betroffen ist: Soll dieser auch in seinem materiellen Regelungsgehalt abgeändert werden (dazu Rz. I 416 ff.)?

Beratungshinweis: 411.2

Ungeachtet des Meinungsstreits darüber, in welchen Ausnahmefällen von der Einhaltung der Voraussetzungen der §§ 53 f. GmbHG abgesehen werden darf, liegt der sicherste Weg für die Praxis darin, die besonderen Anforderungen der §§ 53 f. GmbHG bei jeder **Änderung des Wortlauts** der Satzung zu wahren, mithin auch dann, wenn nur die Änderung oder Streichung eines „unechten" Satzungsbestandteils oder einer überholten Satzungsregelung in Rede steht, gleichermaßen, sofern allein eine Fassungsänderung (und betreffe sie auch nur die Rechtschreibung[2] oder Interpunktionen!) betroffen ist. Gerade Letzteres mag übermäßig formalistisch erschei-

1 Vgl. *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 53 Rz. 7; *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 53 Rz. 8; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 5.

2 Vgl. für die Anpassung etwa an neue Rechtschreibregeln *Simon*, GmbHR 2003, 893; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 8; für übertrieben hält dies freilich *Altmeppen*, GmbHG, 10. Aufl. 2021, § 53 Rz. 8.

nen; indes ist in Rechnung zu stellen, dass zB Interpunktionen durchaus den Sinn eines Textes beeinflussen können, die Frage aber, ob im konkreten Fall wirklich „nur" eine rein formale Fassungsänderung betroffen ist, im Zeichen der Rechtssicherheit nicht der (registergerichtlichen) Entscheidung im Einzelfall überlassen bleiben darf.

I. Änderung echter Satzungsbestandteile

1. Abänderung oder Ergänzung der Satzung

412 Soll ein Satzungsbestandteil abgeändert oder ergänzt werden, der als „echter" (synonymisch: „korporativer") Satzungsbestandteil einzustufen ist, muss (stets!) das Regime der §§ 53 f. GmbHG beachtet werden. Dessen Wahrung kommt hier **konstitutive** Wirkung zu, und zwar sowohl für die Aufhebung des materiellen Regelungsgehalts als auch für die Satzungstextänderung, die hier in eins fallen. „Echt" bzw. „korporativ" bedeutet regelmäßig die automatische Geltungserstreckung der Bestimmung gegenüber Sondernachfolgern und neu beitretenden Gesellschaftern, sodass die Bestimmung „überindividuell" und damit quasi „verdinglicht" ausgestaltet wird[1]. Entscheidend kommt es für die Qualifikation als „echter" Satzungsbestandteil darauf an, dass der **Geltungsgrund** der Bestimmung in der Satzung selbst (und nicht etwa einem einfachen Gesellschafterbeschluss oder einer schuldrechtlichen Gesellschaftervereinbarung) liegt. Dass Abänderungen derartiger „echter" Satzungsbestandteile ebenso wie die Hinzufügung als „echt" gewollter neuer Satzungsbestandteile nur nach Maßgabe der §§ 53 f. GmbHG wirksam werden können, steht nicht im Streit. Hierher gehören als **Beispiele** etwa: Änderungen der Stammkapitalziffer (sei es infolge Kapitalerhöhungen oder -herabsetzungen), insoweit allerdings mit der Besonderheit, dass es keiner förmlichen Beschlussfassung über die redaktionelle Neubezifferung der nunmehrigen Stammkapitalziffer im Satzungstext bedarf[2], weil der satzungsändernde Erhöhungs- oder Herabsetzungsbeschluss implizit auch eine formale Änderung der statutarisch festgesetzten Stammkapitalziffer enthält[3];

1 Vgl. für die dingliche Ausformung des Geschäftsanteils *K. Schmidt*, GesR, 4. Aufl. 2002, § 5 I 4; dem folgend etwa *Heinze* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, GmbHG, § 2 Rz. 41 mit Verweis auf die absolute Wirkung gegenüber jedermann.

2 Zu raten ist jedoch, dies mitzubeschließen, was in der Praxis regelmäßig geschieht; vgl. auch *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, 20. Aufl. 2020, § 55 Rz. 8; *Lieder* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 55 Rz. 64; *Herrmanns* in Michalski u.a., GmbHG, 3. Aufl. 2017, § 55 Rz. 18.

3 BGH v. 15.10.2007 – II ZR 216/06, GmbHR 2008, 148 f. dazu näher *Lieder* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 55 Rz. 64 mwN; aA, soweit ersichtlich nur, *Ziemons* in BeckOK GmbHG, 47. Ed., § 55 Rz. 56, die dem Beschlussinhalt nicht diese implizite Aussage entnehmen will und daher eine Satzungsanpassung fordert.

Sitzverlegungen (freilich nur, sofern der Satzungssitz iS des § 3 Abs. 1 Alt. 2 GmbHG betroffen ist, wohingegen der tatsächliche Sitz im Grundsatz durch schlichte Geschäftsführerentscheidung verlegt werden kann); Änderungen der Firma (die, wie zuweilen übersehen wird, auch im Veräußerungsfall niemals bereits vermittels rechtsgeschäftlicher Übertragung nach Maßgabe der §§ 413, 398 BGB iVm. §§ 22, 23 HGB erlischt, sondern der abändernden Ersetzung durch Satzungsänderung bedarf, und zwar regelmäßig auch in der Insolvenz[1]); Änderungen des Unternehmensgegenstandes iS des § 3 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG (und zwar dauerhafte Überschreitungen wie auch dauerhafte Unterschreitungen desselben); Einführung eines Wettbewerbsverbots oder sonstiger Nebenleistungspflichten iS des § 3 Abs. 2 GmbHG; Änderung des Geschäftsjahres, das – sollte die Satzung hierzu bislang schweigen – als ungeschriebenes materielles Satzungsrecht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt[2].

Beratungshinweis: 412.1

Streitig ist, ob eine **Befreiung** eines Geschäftsführers oder eines Liquidators von den **Beschränkungen des § 181 BGB** der **Satzungsgrundlage** bedarf. Nach für die Praxis maßgeblicher Ansicht der Rechtsprechung[3] ist dies der Fall. Die Befreiung muss mithin (und zwar auch bei der mehrgliedrigen GmbH) zwingend im Gesellschaftsvertrag verankert sein, entweder durch eine unmittelbar befreiende **Satzungsbestimmung** („Die Geschäftsführer/Liquidatoren sind von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit.") oder eine spätere konkrete Befreiungen gestattende **Öffnungsklausel** („Die Gesellschafter können mit einfacher Mehrheit beschließen, einzelnen Geschäftsführern/Liquidatoren allgemein oder im Einzelfall Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB zu erteilen."). Dogmatisch basiert diese Sichtweise auf der Grundannahme, dass die Abbedingung dispositiven Rechts, vorbehaltlich der Grundsätze der Satzungsdurchbrechung, einem Satzungs-

1 Vgl. für die AG nur BGH v. 26.11.2019 – II ZB 21/17, GmbHR 2020, 425.

2 Näher *Priester*, GmbHR 1992, 584 (586); *Kleinhart/von Xylander*, GmbHR 2003, 506 (508).

3 BayObLG v. 14.5.1985 – BReg 3 Z 41/85, GmbHR 1985, 392; BayObLG v. 19.10. 1995 – 3 Z BR 218/95, GmbHR 1996, 56 (57); OLG Düsseldorf v. 23.9.2016 – 3 Wx 130/15, GmbHR 2017, 36 m. Anm. *Priester*; OLG Frankfurt aM v. 13.10.2011 – 20 W 95/11, GmbHR 2012, 394; OLG Frankfurt aM v. 21.5.2019 – 20 W 87/18, GmbHR 2019, 1284 m. abl. Anm. *T. Wachter* = EWiR 2020, 107 m. abl. Anm. *Kleindiek*; OLG Hamm v. 2.1.1997 – 15 W 195/96, GmbHR 1997, 553; OLG Hamm v. 6.7.2010 – 15 Wx 281/09, GmbHR 2011, 432; OLG Köln v. 21.9.2016 – 2 Wx 377/16, GmbHR 2016, 1273 m. Anm. *Königshausen*; OLG Rostock v. 6.10. 2003 – 3 U 188/03, GmbHR 2004, 590 = ZIP 2004, 223; OLG Zweibrücken v. 6.7. 2011 – 3 W 62/11, GmbHR 2011, 1209; vgl. auch *Terner*, DStR 2017, 160 (161); *Meyding/Schnorbus/Henig*, ZNotP 2006, 122 (133); *Reymann*, GmbHR 2009, 176 (177); *Wälzholz*, GmbHR 2002, 305 (308).

vorbehalt unterliegt[1]. Höchstrichterlich ungeklärt ist auch die Folgefrage, ob sich eine vor allem in älteren Satzungen häufig ihrem Wortlaut nach nur auf Geschäftsführer bezogene **satzungsmäßige Befreiungsbestimmung** auch auf **Liquidatoren** erstreckt[2]; diese Auslegungsfrage wird zunehmend bejaht, was jedenfalls für den „geborenen" Liquidator überzeugt[3]. – Aus ähnlichen Erwägungen bedarf die nachträgliche **Erteilung von Einzelvertretungsbefugnis** an einen von mehreren Geschäftsführern in Abweichung von § 35 Abs. 2 Satz 1 GmbHG stets der Satzungsänderung[4], sofern die Satzung nicht – wie häufig – jedenfalls eine dahingehende Öffnungsklausel enthält. Für Liquidatoren ist das anders: Hier kann (vgl. den Wortlaut des § 68 Abs. 1 Satz 2 GmbHG im Gegensatz zu jenem des § 35 Abs. 2 Satz 1 GmbHG) von der gesetzlichen Regel der Gesamtvertretungsbefugnis im Grundsatz ohne förmliche Satzungsänderung abgewichen werden[5].

2. Abgrenzung zwischen echten und unechten Satzungsbestandteilen

413 Wenn gesagt wird, dass **Änderungen „echter" Satzungsbestandteile zwingend** der **Satzungsänderung** bedürfen, bedeutet dies zweierlei. Erstens: In den materiellen Regelungsgehalt dieser korporativen Satzungsbestimmung kann – vorbehaltlich der Fälle gegenständlich überholter Satzungsbestimmungen; dazu Rz. I 419 – allein durch Satzungsänderung eingegriffen werden; zweitens: hierfür ist stets eine Satzungstextänderung vonnöten. Materieller Regelungsgehalt und Satzungstext können mithin im Grundsatz nicht aus-

1 Dazu näher *K. Schmidt/Scheller* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 68 Rz. 8 mwN; aA *Pöschke*, Satzungsdurchbrechende Beschlüsse in GmbH und AG, 2020, S. 181 ff.; *Altmeppen*, GmbHG, 10. Aufl. 2021, § 35 Rz. 90 ff.

2 Bejahend: BayObLG v. 19.10.1995 – 3Z BR 218/95, GmbHR 1996, 56 (57 f.); OLG Zweibrücken v. 19.6.1998 – 3 W 90/98, GmbHR 1999, 237; OLG Zweibrücken v. 6.7.2011 – 3 W 62/11, GmbHR 2011, 1209 (1210); LG Berlin v. 15.1.1987 – 98 T 21/86, GmbHR 1987, 482; LG Bremen v. 24.8.1990 – 14 T 10/90, GmbHR 1991, 67 (68); *Terner*, DStR 2017, 160 (162); *Priester* in FS DNotI, 2018, S. 561, 563 ff.; *Reymann*, GmbHR 2009, 176 (180); *Wälzholz*, GmbHR 2002, 305 (308); *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 60 Rz. 4. Verneinend: OLG Hamm v. 2.1.1997 – 15 W 195/96, GmbHR 1997, 553; OLG Köln v. 21.9.2016 – 2 Wx 377/16, GmbHR 2016, 1273 (1274) m. Anm. *Königshausen* = EWiR 2017, 367 m. Anm. *Fuchs/Grimm*; OLG Düsseldorf v. 23.9.2016 – 3 Wx 130/15, GmbHR 2017, 36 m. Anm. *Priester*; OLG Frankfurt aM v. 21.5.2019 – 20 W 87/18, GmbHR 2019, 1284 m. Anm. *T. Wachter* = EWiR 2020, 107 m. Anm. *Kleindiek*.

3 Zu alledem näher und mwN *K. Schmidt/Scheller* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 68 Rz. 10.

4 *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 2; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 136; *Altmeppen*, GmbHG, 10. Aufl. 2021, § 53 Rz. 12.

5 Näher *K. Schmidt/Scheller* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 68 Rz. 6; *H. Schmidt*, NotBZ 2017, 93 (95); *Reymann*, GmbHR 2009, 176.

einanderfallen. Im Fall von **„unechten" Satzungsbestandteilen** liegt es anders: Die Anforderungen an ihre materielle Änderung hängen von ihrer jeweiligen Rechtsnatur ab – so ist eine Satzungsänderung für die Änderung schuldrechtlicher Gesellschaftervereinbarungen, die nur tatsächlich (deklaratorisch) in den Satzungstext aufgenommen wurden, weder notwendig noch hinreichend[1]. Auf diesem Hintergrund entzündet sich der Streit darüber, ob eine formelle Anpassung des Satzungstextes gleichwohl der Satzungsänderung bedarf. Daher ist die Unterscheidung zwischen „echten" und „unechten" Bestandteilen von eminenter Bedeutung[2]. In der Praxis bereitet es allerdings mitunter Schwierigkeiten, anhand einer (objektiv auszulegenden) Satzung zu ermitteln, welcher Kategorie eine konkrete Satzungsbestimmung zuzuordnen ist. Ein „echter" Satzungsbestandteil liegt jedenfalls dann vor, wenn ein **notwendiger Satzungsbestandteil** betroffen ist, ohne dessen Regelung die GmbH gar nicht eintragungsfähig wäre (vgl. § 9c Abs. 2 Nr. 1 GmbHG); hierbei handelt es sich (abschließend) um Angaben zur Firma, zum Sitz, zum Unternehmensgegenstand, zum Betrag des Stammkapitals und zu Anzahl und Nennbeträgen der Geschäftsanteile der Gesellschafter (vgl. § 3 Abs. 1 GmbHG). Dagegen können **freiwillige Satzungsbestandteile** nicht pauschal der Kategorie der „echten" oder jener der „unechten" Bestandteile zugeordnet werden. Dort, wo ein Satzungsvorbehalt besteht, bedarf es eines „echten" Satzungsbestandteils, um der Bestimmung zur Wirksamkeit zu verhelfen; dort, wo Rechtsverhältnisse zwingend allein individualvertraglichen Charakter haben können, kann eine Aufnahme desselben in die Satzung dagegen wirksam nur im Sinne eines unechten Bestandteils erfolgen. Es steht in diesen Fällen zu vermuten, dass sich Gesellschafter des richtigen Regelungsinstruments bedient haben, um ihrer Bestimmung zur Wirksamkeit zu verhelfen. Im Übrigen besteht hinsichtlich der Ausgestaltung der Rechtsnatur der freiwilligen Satzungsbestandteile (als „echt" oder „unecht" Wahlfreiheit); zu diesen indifferenten Bestimmungen sogleich Rz. I 414.

413.1 Bei den zwingend materiellen Satzungsbestandteilen, also jenen Fällen des **Satzungsvorbehalts**, ist die Aufnahme in die Satzung als materieller Bestandteil Bedingung dafür, dass eine solche Regelung Wirksamkeit erlangt, weil

1 BGH v. 29.9.1955 – II ZR 225/54, BGHZ 18, 205 (208); BayObLG v. 17.7.1980 – BReg 1 Z 69/80, BB 1980, 1442; OLG Naumburg v. 17.12.1996 – 7 U 196/95, GmbHR 1998, 90; *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 53 Rz. 8; *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 10; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 17.

2 Die Unterschiede bewusst einebnend aber *P. Meier*, ZGR 2020, 124 ff.; vgl. auch *Altmeppen*, GmbHG, 10. Aufl. 2021, § 53 Rz. 7: Differenzierung sei Zumutung für den Rechtsanwender.

hierdurch die Grundlagen des gesellschaftlichen Lebens berührt werden (durch Änderung in den Beziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft oder durch eine Änderung in der Organisation der Gesellschaft.

- Um **Beziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft** handelt es sich bei der Abgrenzung der Rechte und Pflichten der Gesellschafter (Rechte der Gesellschafterversammlung, Gewinnrechte, Sonderrechte) sowie bei der Regelung der Veräußerung und Vererbung von Geschäftsanteilen.
- Die **Organisation der Gesellschaft** steht in Frage, soweit es sich um Rechte und Pflichten der Geschäftsführung sowie die Bildung von Organen (Aufsichtsrat, Beirat) oder deren Beseitigung und ähnliche Funktionsregelungen handelt (s. im Einzelnen Rz. I 277 ff.). Werden einzelne Rechte, die den Gesellschaftern nach §§ 45 ff. GmbHG zustehen, auf ein anderes Organ übertragen, so stellt auch dies eine Änderung der Satzung dar. Dasselbe gilt für die Einführung einer beschränkten oder unbeschränkten Nachschusspflicht (§ 26 GmbHG), die Zulassung der Einziehung von Geschäftsanteilen (§ 34 GmbHG), die Begründung neuer Sonderrechte und Sonderpflichten und die nachträgliche Änderung der Zeitdauer der Gesellschaft. Erhöhung und Herabsetzung des Stammkapitals sind ebenfalls Satzungsänderungen. Sie sind den besonderen Vorschriften der §§ 55 bis 58f GmbHG unterstellt, s. dazu Rz. I 627 ff. Die Änderung des Geschäftsjahres ist auch dann Satzungsänderung, wenn die Satzung eine Regelung des Geschäftsjahres nicht enthält (vgl. näher Rz. I 430.3). Nach einer umstrittenen Entscheidung des BGH ist der Insolvenzverwalter allerdings befugt, den mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens neu beginnenden Geschäftsjahresrhythmus auch ohne Satzungsänderung zu ändern[1], nicht aber – insoweit zutreffend –, an die Stelle der im Insolvenzverfahren verwerteten Firma der Gesellschaft außerhalb der Satzung kraft eigener Rechtsstellung eine neue Firma zu setzen (es bedarf mithin zwingend der Satzungsänderung, zu beschließen durch die Gesellschafter)[2]. Vgl. auch Rz. I 4189 ff.

3. Indifferente Satzungsbestandteile

414 Des Weiteren gibt es Regelungsbereiche, die nicht der Ausgestaltung als materieller Satzungsbestandteil bedürfen, aber dennoch als Satzungsbestandteil ausgestaltet werden *können* (**indifferente Satzungsbestandteile**). Diese Regelungen können je nach Wille der beteiligten Gesellschafter entweder schuld-

1 BGH v. 14.10.2014 – II ZB 20/13, GmbHR 2015, 132.

2 BGH v. 26.11.2019 – II ZB 21/17, GmbHR 2020, 425 m. Anm. *Heckschen*; näher dazu, teils abweichend, *Cziupka/Kraack*, AG 2018, 525 (527); *Linardatos*, ZIP 2017, 901 (908); *Priester*, DNotZ 2016, 892 (895).

rechtlich oder mit echtem Satzungscharakter versehen und damit korporativ ausgestaltet werden (**Beispiel:** Leistungspflichten eines Gesellschafters neben der Kernleistung der Einlage können korporativ oder schuldrechtlich ausgestaltet werden.).

Checkliste: 414.1

Zur Abgrenzung von schuldrechtlichen Vereinbarungen können folgende Kriterien als **Indizien** herangezogen werden[1]:

- Vereinbarung außerhalb der Satzung: Indiz für schuldrechtliche Vereinbarung (und damit gegen formunwirksame Satzungsregelung); und umgekehrt: Aufnahme der Regelung in die Satzung als Indiz für echte Satzungsregelung.
- Erkennbarer Wille zur Erstreckung der Regelung auf künftige Gesellschafter als Indiz für Satzungsregelung.
- Soll nur ein Gesellschafter verpflichtet werden (etwa zur Geschäftsführung), spricht dies gegen eine Satzungsregelung.
- Besteht ein fortdauerndes Interesse der Gesellschaft an der Erbringung einer Sonderleistung eines bestimmten Gesellschafters (auch über dessen Ausscheiden hinaus), ist dies ein wichtiger Hinweis für eine schuldrechtliche Vereinbarung (die damit nicht an der Geschäftsanteilsinhaberschaft anknüpft).

Im Hinblick auf **Ergänzungen der normativen Ordnung** ist angesichts der weitgehenden Wahlfreiheit der Ausgestaltung einer Regelung als korporativ oder individualrechtlich für die Kautelarpraxis stets sorgfältig zu prüfen, ob tatsächlich eine materielle Satzungsregelung geschaffen werden soll oder vielmehr eine schuldrechtliche Nebenabrede. Diese gewinnen – vor allem für personalistisch strukturierte Gesellschaften – durch fehlende Publizität und Flexibilität Attraktivität. Die besonderen Merkmale der Nebenabreden resultieren aus ihrer schuldrechtlichen Natur: Entstehung (im Grundsatz formfrei), Änderung (durch formfreien Abänderungsvertrag mit Zustimmung aller Beteiligten), Übertragung (nicht ipso iure mit Anteilsübertragung, sondern durch Schuld- oder Vertragsübernahme) und Sanktionierung (keine korporationsrechtlichen Mittel, sondern vor allem Schadensersatzpflichten) richten sich nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften. Ihre deklaratorische Aufnahme in den Satzungstext ist dann regelmäßig kontraindiziert. 414.2

1 Hierzu *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 3 Rz. 64; s. auch, zum Teil kritisch gegen die Indizien *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 3 Rz. 55.

414.3 **Checkliste zu Gegenständen, die Bestandteil der Satzungsurkunde sein müssen:**

- Muss der Regelungsgegenstand zwingend in jeder Satzung enthalten sein?
- Falls nein: Muss die beabsichtigte Regelung, wenn sie freiwillig getroffen werden soll, zwingend als echter Bestandteil in die Satzung aufgenommen werden („geborener echter Satzungsbestandteil")?
- Falls nein: Kann die beabsichtigte Regelung nach dem freien Ermessen der Gesellschafter in die Satzung als echter Satzungsbestandteil aufgenommen werden („gekorener echter Satzungsbestandteil")?

II. Änderung unechter Satzungsbestandteile

415 Regelungen, die **nicht einmal formeller Bestandteil der Satzung** sind oder werden sollen, unterfallen in ihrer Begründung, Änderung oder Streichung nicht den Vorgaben über Satzungsänderungen (Rz. I 411). Das ist unstreitig und bedarf keiner näheren Begründung[1]. Schwierigkeiten bereiten aber all jene Fälle, in welchen nicht-korporative Regelungen **formell** in den Gesellschaftsvertrag **aufgenommen** werden. Betroffen sind vor allem hier zunächst interessierende schuldrechtliche Vereinbarungen der Gesellschafter untereinander. Insoweit stellt sich die Frage, welche Bedeutung der **Überführung** dieser individuellen Vereinbarungen in den **förmlichen Rahmen der Satzung** (dh. in die Satzungsurkunde) zukommt. In Betracht kommt eine Aufnahme zu bloßen Beweis- bzw. Dokumentationszwecken oder aber zwecks „Vergesellschaftung", dh. unter Änderung deren schuldrechtlicher Rechtsqualität in eine korporative Satzungsbestimmung. Gelangt die Auslegung zum Ergebnis, dass sich die Rechtsnatur qua Aufnahme in den Satzungstext nicht ändern sollte und daher ein bloßer „unechter" (nur deklarierender) Satzungsbestandteil vorliegt, ergibt sich daraus zunächst, dass es zur Änderung derartiger schuldrechtlicher Vereinbarungen eines Vertrages aller an ihr beteiligten Gesellschafter bedarf, für den die Formvorschrift des § 2 GmbHG und die §§ 53 f. GmbHG nicht zum Tragen kommen. Eine Satzungsänderung samt Handelsregisteranmeldung ist hier – also zur materiellen Änderung der betreffenden Vereinbarung – weder erforderlich noch ausreichend. Kommt es in diesem Zuge allerdings nicht zur Anpassung des formellen Satzungstexts (durch Änderung oder Streichung des „unechten" Bestandteils), fallen wahre und in der Satzung deklarierte Rechtslage auseinander.

1 Vgl. etwa *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 4 mwN.

415.1 Soll die in der Satzung deklarierte an die wahre Rechtslage angepasst werden, ist insoweit – für die Wortlautänderung bzw. Textanpassung (und nur für diese!) – nach einer zum Teil vertretenen Ansicht das **Verfahren der §§ 53 f. GmbHG** einzuhalten. Diese Sichtweise wird damit begründet, dass die Einordnung der Satzungsbestandteile als „echt" oder „unecht" erst nach einer Auslegung möglich sei, vor allem im Fall indifferenter Regelungsgegenstände. Vor diesem Hintergrund soll es im öffentlichen Interesse aus Gründen der Rechtssicherheit eines förmlichen Verfahrens bedürfen (qualifizierter Mehrheitsbeschluss, notarielle Beurkundung, Eintragung)[1]. Alternativ lässt sich dieses Ergebnis, wohl vielversprechender damit begründen, dass jedem „unechten" Bestandteil des Gesellschaftsvertrags mit Blick auf das verlautbarende Element zugleich ein „echtes" Element (allerdings mit beschränktem, bloß auf Verlautbarung abzielenden Regelungsgehalt) zukommt[2]. Die Gegenansicht, die zunehmend vertreten wird, hält einen formlosen Beschluss für ausreichend[3] und will dafür überwiegend die einfache Mehrheit genügen lassen[4]. Sie hält es für inkonsequent, die Änderung dieser individuellen Vereinbarungen alleinig schuldrechtlichen Regeln zu unterstellen, für die Änderung ihrer (freiwilligen!) Verlautbarung in der Satzung aber eine förmliche Satzungsänderung zu verlangen. Innerhalb dieser Ansicht ist wiederum umstritten, ob die Änderungen der „unechten" Satzungsbestandteile zu Publizitätszwecken im Handelsregister deklaratorisch eingetragen werden müssen[5].

1 *Priester*/*Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 19; *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 13; vgl. auch OLG Naumburg v. 17.12.1996 – 7 U 196/95, GmbHR 1998, 90 (92) (obiter dictum); OLG Celle v. 24.7.1958 – 9437/58, GmbHR 1959, 113; BayObLG v. 5.7.1971 – BReg 2 Z 93/70, DB 1971, 1612; OLG Brandenburg v. 20.9.2000 – 7 U 71/00, NZG 2001, 129; LG Dortmund v. 18.4.1978 – 19 T 20/77, GmbHR 1978, 235. AA aber OLG Köln v. 30.12.1971 – 2 Wx 102/71, Rpfleger 1972, 257 (258); *Röll*, DNotZ 1970, 337 (339 ff.); *Zöllner*/*Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 53 Rz. 23 ff.; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 35; *Altmeppen*, GmbHG, 10. Aufl. 2021, § 53 Rz. 9; *Harbarth* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, GmbHG, § 53 Rz. 31.

2 In diese Richtung, aber ohne diese ausdrückliche Differenzierung, vielmehr gegen unechte Satzungsbestandteile insgesamt, *P. Meier*, ZGR 2020, 124 ff.

3 *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 35; *Harbarth* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 Rz. 33; *Altmeppen*, GmbHG, 10. Aufl. 2021, § 53 Rz. 7 ff.

4 S. *Altmeppen*, GmbHG, 10. Aufl. 2021, § 53 Rz. 7 ff.; *Harbarth* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 Rz. 31; nach *Zöllner*/*Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 53 Rz. 24 f. soll bei unechten Satzungsbestandteilen mit Regelungscharakter die qualifizierte Mehrheit erforderlich sein.

5 Dafür *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 35; *Harbarth* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 Rz. 31; *Ulmer*/*Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 53 Rz. 31.

415.2 **Checkliste:**

Auf Basis der „strengen Ansicht" ist daher bei Änderungen schuldrechtlicher Nebenabreden, die als unechte Satzungsbestandteile in der Satzungsurkunde enthalten sind, wie folgt vorzugehen:

- Abänderung der schuldrechtlichen Nebenabrede durch formfreien **Änderungsvertrag** mit Zustimmung aller Beteiligten;
- **Anpassung des Satzungswortlauts** durch notariell zu beurkundenden qualifizierten Mehrheitsbeschluss, Anmeldung und Eintragung der Satzungsänderung. Die Gegenansicht ließe bereits einen formlosen Änderungsbeschluss mit einfacher Mehrheit genügen; die Eintragung hat gleichwohl zu erfolgen, inkl. einer Satzungsbescheinigung[1].

415.3 Nicht nur schuldrechtliche Abreden können in die Satzung als unechte Bestandteile aufgenommen werden. Vielmehr können auch **einfache Beschlüsse**, beispielsweise gelegentlich der Gründung, Eingang in die Satzung zwecks **Verlautbarung** finden, ohne dass diesen damit ein korporativer Gehalt zukommen soll. Ähnliches gilt für alle weiteren Satzungsbestandteile, die keinen korporativen Regelungsgehalt aufweisen (sollen bzw. können), zum Beispiel die Angabe der Geschäftsanschrift oder sonstige Verlautbarungen ohne Regelungscharakter (Nennung der Organmitglieder)[2]. Für deren Änderungen als solche gelten ebenfalls nicht die §§ 53 f. GmbHG; für eine Textanpassung nach erfolgter Änderung/Streichung gelten die vorstehenden Ausführungen zu den Nebenvereinbarungen entsprechend.

415.4 **Beratungshinweis:**

Um die im Nachhinein mitunter schwierige Abgrenzung zwischen echten und unechten Satzungsbestandteilen zu vermeiden, empfiehlt es sich für die Gestaltungspraxis, schuldrechtlich wirkende Abreden unter den Gesellschaftern ausschließlich **außerhalb der Satzung** zu vereinbaren und nicht noch als unechte Bestandteile in die Satzungsurkunde aufzunehmen. Für sonstige unechte Satzungsbestandteile, die keine schuldrechtlichen Vereinbarungen darstellen, aber auch keine materiellen Satzungsreglungen sein sollen, geht der Rat dahin, in der Satzung **klarzustellen**, dass die betreffenden Regelungen durch formlosen Beschluss ohne Einhaltung des Verfahrens der §§ 53 f. GmbHG abgeändert werden können[3]. Hiervon zu unterscheiden

1 *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 35.

2 *Seibt* in Römermann, Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, 4. Aufl. 2018, § 2 Rz. 4; *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 53 Rz. 17.

3 *Seibt* in Römermann, Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, 4. Aufl. 2018, § 2 Rz. 5 mit Formulierungsvorschlägen.

ist wiederum die Frage, ob die Änderung des Wortlauts der Satzung die Einhaltung des Verfahrens für Satzungsänderungen verlangt; hier gilt das zuvor Ausgeführte entsprechend (Rz. I 415.1).

III. Redaktionelle Änderungen, Fassungsänderung, Streichungen

416 Sind lediglich redaktionelle Änderungen der Satzungsurkunde erforderlich oder sollen Satzungsbestimmungen gestrichen werden, die sich inhaltlich überholt bzw. „außerhalb der Satzung" geändert haben, stellt sich für die Gesellschafter häufig die Frage, ob auch in diesen Fällen das Verfahren für Satzungsänderungen beachtet werden muss. Zu denken ist in den Überholungsfällen etwa an Angaben über Gründungsgesellschafter, die nicht mehr zutreffen, weil ein Gesellschafter seinen Anteil bereits übertragen hat oder aber durch Einziehung verloren hat, so dass die Anteile der übrigen Gesellschafter erhöht wurden, ebenso an Gründungskosten.

1. Allgemeine redaktionelle Änderungen

417 Nach einer **strengen Ansicht** sind für redaktionelle Änderungen die Vorschriften der §§ 53 f. GmbHG anwendbar[1]. Dafür spricht immerhin der Wortlaut des § 53 Abs. 1 GmbHG, der jede Abänderung der Satzung erfasst; eine Abänderung liegt aber letztlich auch dann vor, wenn nur der Wortlaut „bereinigt" wird. Allerdings ist, ebenso wie bei den „unechten" Satzungsbestandteilen, zu sehen, dass kein Eingriff in einen Regelungsgehalt einer materiellen Satzungsbestimmung erfolgt; vielmehr soll nur eine schon eingetretene Veränderung in der Satzung widergespielt werden. Insofern stellt sich durchaus die Frage, ob es hierfür der Kautelen der §§ 53 f. GmbHG, vor allem eines qualifizierten Mehrheitsbeschlusses, wirklich bedarf[2].

Beratungshinweis: 417.1

Angesichts der noch nicht höchstrichterlich geklärten Rechtsfrage bleibt dem Praktiker, der den „sichersten Weg" beschreiten möchte, nur die Einhaltung des Verfah-

1 *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 19; *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 13; vgl. auch OLG Naumburg v. 17.12.1996 – 7 U 196/95, GmbHR 1998, 90 (92); OLG Brandenburg v. 20.9.2000 – 7 U 71/00, GmbHR 2001, 624 (625).

2 *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 35 verlangt einen formlosen Gesellschafterbeschluss mit einfacher Mehrheit und eine deklaratorische Eintragung im Handelsregister; differenzierend *Zöllner/Noack* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 53 Rz. 24.

rens für Satzungsänderungen. Umstritten ist überdies auch, ob dem Geschäftsführer eine Ermächtigung zur Satzungsanpassung durch die Gesellschafter erteilt werden kann. Dies wird in der Rspr. zumindest für den Fall der Anpassung der Satzung an eine geänderte Kapitalziffer nach der Ausnutzung von genehmigtem Kapital nach § 55a GmbHG bejaht[1]. Zum Teil wird unter Verweis auf den Gedanken des § 179 Abs. 1 Satz 2 AktG eine solche Möglichkeit der Ermächtigung für sämtliche redaktionellen Änderungen angenommen[2]. Ob die Parallele ins Aktienrecht aber wirklich tragfähig ist, ist derzeit noch ungeklärt[3] und wohl abzulehnen.

2. Neufassung der Satzung

418 Unstreitig ist bei einer vollständigen **Neufassung** der Satzung das Verfahren der §§ 53 f. GmbHG einzuhalten, da rechtlich die Neufassung zu einer vollständigen Substitution des alten Gesellschaftsvertrages führt; dies gilt auch, wenn inhaltlich nur unechte Satzungsbestandteile geändert werden[4].

3. Streichung notwendiger Satzungsbestandteile

419 Besonderheiten bestehen im Hinblick auf die Streichung „überholter" Satzungsbestandteile, wenn es sich um solche handelt, die notwendig in der Satzung als Mindestinhalte (§ 3 Abs. 1 GmbHG) enthalten sein müssen oder wenn aus sonstigen, insbesondere Gläubigerschutzgründen die Möglichkeit zulässiger Änderung des Satzungstextes eingeschränkt ist. Im Einzelnen gilt hier Folgendes:

- Was für die Gründung **notwendiger Inhalt** der Satzung ist (§ 3 Abs. 1 GmbHG), ist es im Regelfall auch bei deren Änderung. Daher dürfen im Wege der Satzungsänderung notwendige Satzungsbestandteile nicht gestrichen werden (sondern nur verändert werden). Beispiel: Der Sitz wird nachträglich verlegt oder der Unternehmensgegenstand geändert.

---

1 OLG München v. 23.1.2012 – 31 Wx 457/11, GmbHR 2012, 339 mit zust. Komm. *Priester*. Vgl. auch *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 55a Rz. 33.

2 *Ulmer/Casper* in Ulmer/Habersack/Löbbe, GmbHG, 2. Aufl. 2016, § 53 Rz. 31 f. meinen, die Gesellschafter könnten Fassungsänderungen durch formlosen, aber eintragungspflichtigen Beschluss mit einfacher Mehrheit vornehmen und diese Befugnis auch auf die Geschäftsführer oder den Notar delegieren; ebenso *Harbarth* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 Rz. 33.

3 Gegen die entsprechende Anwendung des Gedankens des § 179a AktG *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 35 (kein allgemeines Prinzip, nur technisch erforderliche Ausnahme); *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 12; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 62.

4 Vgl. *Harbarth* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 Rz. 39.

- Im Falle einer Änderung der Stammkapitalhöhe darf der ursprüngliche Betrag im Gesellschaftsvertrag weggelassen werden, wenn dafür das neue (erhöhte oder herabgesetzte) Stammkapital genannt wird, die Satzung also angepasst wird[1].

- Die in der Satzung bei Gründung geforderten **Angaben über Zahl und Höhe der Einlagen und ihre Übernehmer** gem. § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG dürfen prinzipiell im Wege der Satzungsänderung entfernt werden (s. Rz. I 266), auch wenn diese Angaben zum Mindestinhalt nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG gehören. Dies liegt vor allem daran, dass es sich bei diesen Angaben nach hM um ein Element der Gründungsvereinbarung[2] handelt[3], das nur – kraft gesetzlicher Anordnung – als formeller Satzungsbestandteil Eingang in die Satzung finden muss. Die Entfernung darf bereits nach Eintragung der GmbH erfolgen, und zwar nach mittlerweile hM unabhängig davon, ob die Einlagen bereits vollständig geleistet worden sind[4]. Die Gläubiger können diese für sie wichtigen Angaben über das beim Handelsregister liegende Gründungsstatut weiter erhalten. Von der Angabe der Stammkapitalziffer ist die Angabe über neu geschaffene Geschäftsanteile und die jeweiligen Übernehmer zu unterscheiden; diese Angaben müssen nicht in die Satzung aufgenommen werden; den Gesellschaftern steht es aber nach richtiger Ansicht frei, dies zu tun[5]. Freilich muss redaktionell sichergestellt sein, dass hierdurch nicht der irreführende Eindruck entsteht, es handele sich auch bei diesen Inferenten um die Gründungsgesellschafter[6] (es darf

1 S. *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 3 Rz. 15; *Priester*, GmbHR 1973, 169.

2 *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 3 Rz. 17.

3 Bei einer Kapitalerhöhung ist dagegen – anders als bei der Gründung – die Aufnahme der Geschäftsanteile und ihrer Übernehmer in die Satzung gesetzlich gerade nicht vorgeschrieben. Hier stellt sich die genau anders gelagerte Frage, ob die Angabe der jeweiligen Gesellschafter mit ihren Geschäftsanteilen in der Satzung zulässig ist; dies ist zu bejahen.

4 BGH v. 6.6.1988 – II ZR 318/87, NJW 1989, 168 (169), allerdings nicht tragend; BayObLG v. 13.11.1996 – 3Z BR 168/96, DB 1997, 33; offenlassend OLG Rostock v. 8.2.2011 – 1 W 81/10, NZG 2011, 992; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 23; *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 29.

5 OLG Frankfurt aM v. 27.3.1973 – 20 W 543/72, GmbHR 1973, 172 (173); LG Stuttgart v. 9.5.1972 – 4 KfH T 7/72, NJW 1972, 1977; LG Dortmund v. 18.4.1978 – 19 T 20/77, GmbHR 1978, 235: Feststellung, wer welche Gesellschaftsanteile hält, gehört nicht zum materiellen Teil einer Gesellschaftssatzung, sondern ist deklaratorischer Natur.

6 Vgl. OLG Hamm v. 18.12.1995 – 15 W 413/95, GmbHR 1996, 363 (365).

daher zB nicht an Stelle eines ursprünglichen Gesellschafters dessen Rechtsnachfolger als „Übernehmer der Stammeinlage" bezeichnet werden).

- Die **Satzungsbestimmung über den Gründungsaufwand** muss nach ganz überwiegender Meinung mindestens für fünf Jahre nach Eintragung in der Satzung verbleiben (§ 26 Abs. 4 AktG entsprechend; hier wird die Streichung der Bestimmung, die eigentlich § 26 Abs. 5 AktG erfasst, mit der Änderung der Bestimmung gleichgesetzt)[1]. Nach einer zunehmend vertretenen Ansicht[2] darf diese Bestimmung aber erst zehn Jahre (arg.: Synchronisierung mit Verjährungsfristen von Ersatzansprüchen nach § 9 Abs. 2, § 19 Abs. 6, § 31 Abs. 5 GmbHG) und nach einer vereinzelten Ansicht gar erst 30 Jahre[3] (unter Verweis auf § 26 Abs. 5 AktG) nach Eintragung der GmbH entfernt werden. Da letztere Ansicht vom OLG Oldenburg zumindest erwogen wurde, sollte in der Praxis eine Streichung der Bestimmung über den Gründungsaufwand zur Sicherheit bis zur Klärung der Frage erst nach 30 Jahren (in entsprechender Anwendung des § 26 Abs. 5 AktG) erfolgen[4]. Steht keine Streichung, sondern eine bloße Änderung der Bestimmung über den Gründungsaufwand in Rede, ist diese aber in entsprechender Anwendung des § 26 Abs. 4 AktG bereits nach fünf Jahren zulässig[5].
- **Angaben über Sacheinlagen**, die nach § 5 Abs. 4 Satz 1 GmbHG in die Satzung aufzunehmen sind, dürfen nach hM erst zehn Jahre nach Eintragung entfernt werden[6] (arg.: danach verjähren Ansprüche wegen Überbewertung der Sacheinlage nach § 9 Abs. 2 GmbHG oder auf Leistung der Einlage im Falle einer nicht wertdeckenden verdeckten Sacheinlage, § 19 Abs. 4 und 6 GmbHG). Diese Analogien überzeugen nicht vollständig. Da die Festsetzungen über Sacheinlagen in der ursprünglichen (jederzeit elektronisch abrufbaren) Satzung einsehbar bleiben, besteht letztlich kein Bedürfnis für eine Sperrfrist für Streichungen[7]. Diese Streichungsfrist kann

1 OLG München v. 6.10.2010 – 31 Wx 143/10, GmbHR 2010, 1302; LG Berlin v. 25.3.1993 – 98 T 75/92, GmbHR 1993, 590; *Harbarth* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 53 Rz. 199.

2 *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 5 Rz. 57; *Priester/Tebben* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2021, § 53 Rz. 24.

3 In diese Richtung OLG Oldenburg v. 22.8.2016 – 12 W 121/16, GmbHR 2016, 1305.

4 *Wachter*, GmbHR 2016, 1307 (1310).

5 *Wachter*, GmbHR 2016, 1307 (1310).

6 *Fastrich* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 22. Aufl. 2019, § 5 Rz. 49; *Schnorbus* in Rowedder/Schmidt-Leithoff, GmbHG, 6. Aufl. 2017, § 53 Rz. 67, je mwN.

7 IErg. ebenso *Wicke* in MünchKomm. GmbHG, 3. Aufl. 2018, § 3 Rz. 55; *Cziupka* in Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2018, § 3 Rz. 54.

schon im Aktienrecht in ihrer Länge kaum überzeugen und sollte als rechtspolitisch heute verfehlte Bestimmung nicht auf das Recht der GmbH übertragen werden. Der Praxis ist dennoch einstweilen zur Streichung erst nach Ablauf dieser Zehn-Jahres-Frist zu raten.

IV. Satzungsdurchbrechung

420 Häufig stellt sich aus der Sicht der Gesellschafter das Problem, dass allein für einen **konkreten Einzelfall** eine Regelung durch Beschluss getroffen werden soll, diese aber im **Widerspruch zur Satzung** steht. Aufgrund der Singularität dieser Regelung soll hier die Satzung als solche gerade nicht dauerhaft verändert werden, vielmehr soll abgesehen von diesem Einzelfall die bisherige Satzungsregelung weitergelten. Klassisches Beispiel einer solchen Einzelfallregelung ist die zu beschließende Befreiung eines Gesellschafters von einem in der Satzung enthaltenen Wettbewerbsverbot oder aber auch ein der Satzung widersprechender Thesaurierungsbeschluss.

420.1 Solche Beschlüsse im Widerspruch zur Satzung sind nach heute hM[1] rechtlich unterschiedlich zu würdigen, je nachdem, ob die Beschlüsse eine **punktuelle** oder **dauerhafte** Regelungswirkung erzeugen. Im Beispiel wäre mithin danach zu differenzieren, ob die Befreiung vom Wettbewerbsverbot situativ

1 BGH v. 7.6.1993 – II ZR 81/92, BGHZ 123, 15, 19; OLG Dresden v. 9.11.2011 – 12 W 1002/11, GmbHR 2012, 213; *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 29; *Priester*, ZHR 151 (1987), 40 (51 ff.). Die Unterscheidung der hM nicht für zielführend haltend und sich auf die Kategorien der Satzungsverletzung und Satzungsänderung beschränkend *Selentin*, Satzungsdurchbrechung, 2019, S. 37 ff., der Beschlüsse mit rein gesellschaftsinterner Wirkung der Kategorie der bloßen Satzungsverletzung zuordnen will; vgl. auch *Selentin*, NZG 2020, 292 ff.; hier wird allerdings mit der Abgrenzung zwischen Beschlüssen mit interner und externer Wirkung ein anderes unscharfes (wenngleich womöglich besser durch Fallgruppen konkretisierbares) Kriterium etabliert. Weil hiermit externe Wirkungen verbunden sein dürften, wären nach dieser Ansicht die in der Praxis häufigen ad-hoc-Beschlüsse (ohne notarielle Beurkundung und ohne Registereintragung) zur Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB unwirksam bzw. nichtig, und zwar auch dann, wenn sie nur auf ein konkretes Rechtsgeschäft bezogen sind – damit geht diese Lösung jedenfalls an den Bedürfnissen der Praxis teilweise vorbei; gute Gründe sprechen indes nach *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 20. Aufl. 2020, § 53 Rz. 34 für diesen Ansatz; vor diesem Hintergrund wird jedenfalls die Sinnhaftigkeit von Öffnungsklauseln deutlich (in diesem Sinne auch *Petersheim*, NZG 2019, 1255 (1258)). Vgl. zum Ganzen die ebenfalls den bisherigen Meinungsstand aufbereitende Monographie von *Pöschke*, Satzungsdurchbrechende Beschlüsse in GmbH und AG, 2020.

A. Dividendenbesteuerung bei natürlichen Personen und Personengesellschaften

I. Grundsätze des Teileinkünfteverfahrens

Mit der Einführung des StSenkG vom 23.10.2000[1] wurde das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, das seit 1977 bestanden hatte, zunächst durch das sog. Halbeinkünfteverfahren und dieses wiederum mit Wirkung ab 2009 durch das sog. Teileinkünfteverfahren ersetzt. Das Teileinkünfteverfahren ist ein sog. **klassisches Körperschaftsteuersystem**. Eine Beseitigung der Doppelbesteuerung wird in diesem System erreicht, indem die KSt. von 15 % (§ 23 KStG) auf der Ebene der Kapitalgesellschaft definitiv wird. Hinzu kommt die Gewerbesteuer, die nicht als Betriebsausgabe abziehbar ist (§ 4 Abs. 5b EStG). Gewissermaßen als Ersatz für die KSt.-Anrechnung versteuert der Gesellschafter im Ergebnis nur 60 % der vereinnahmten Dividenden. Dieses Ergebnis wird gesetzestechnisch dadurch erreicht, dass 40 % der Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG steuerfrei sind und die mit den Dividenden in mittelbarem oder unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu 40 % nach § 3c Abs. 2 EStG nicht abgezogen werden dürfen. 660

Dividendeneinnahmen sind also bei natürlichen Personen und Personengesellschaften (soweit an ihnen keine Körperschaften beteiligt sind) nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d und e EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG **zu 40 % steuerfrei**. Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, ob die ausschüttende Körperschaft die auf die ausgeschütteten Gewinne entfallende KSt. an den Fiskus entrichtet hat oder nicht. Der steuerfreie Teil der Dividende (40 %) unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt. Der Ausschüttungsempfänger kann die bei der ausschüttenden inländischen Kapitalgesellschaft einbehaltene Kapitalertragsteuer gem. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 EStG stets in vollem Umfang auf seine Einkommensteuer anrechnen. 661

Auslandsdividenden werden im Teileinkünfteverfahren den inländischen Dividenden gleichgestellt. Es erfolgt also auch hier eine 40%ige Steuerbefreiung, und zwar unabhängig von der Beteiligungshöhe. Auch spielt es für die Steuerbefreiung grundsätzlich keine Rolle, ob die ausschüttende ausländische Kapitalgesellschaft eine aktive oder passive Gesellschaft ist und wie hoch die ausgeschütteten Erträge konkret steuerlich vorbelastet sind (§§ 7 ff. AStG bleiben allerdings anwendbar). Eine **ausländische Quellensteuer** (Kapitalertragsteuer) auf die Dividende ist grundsätzlich gem. § 34c EStG anrechenbar, 662

1 BGBl. I 2000, 1433 = BStBl. I 2000, 1428.

und zwar bis zur Höhe der auf die gesamte Dividende entfallenden inländischen ESt.

663 Das Teileinkünfteverfahren ist auf Gesellschafterebene in Bezug auf Dividenden (seit VZ 2009) nur dann anzuwenden, wenn diese den Einkunftsarten der §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG zuzurechnen sind (insoweit ist § 20 EStG gem. § 20 Abs. 8 EStG subsidiär). Bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung – also bei originären Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG – findet die sog. Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG) Anwendung (dazu Rz. III 713 ff.). Hier gilt das Teileinkünfteverfahren für Dividenden nur dann, wenn der Gesellschafter gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ausdrücklich und wirksam optiert (s. dazu Rz. III 752 ff.).

664 Es ist für die 60%ige Steuerfreistellung ohne Bedeutung, aus welchem Vermögen die Körperschaft die Ausschüttung finanziert. Soweit die Dividende nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto der ausschüttenden Körperschaft stammt, ist sie auf der Ebene des Gesellschafters zu 60 % steuerpflichtig und zu 40 % steuerbefreit.

665 Zu den zu 40 % steuerbefreiten Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG gehören neben Gewinnanteilen (Dividenden) auch **sonstige Bezüge** wie z.B.

- verdeckte Gewinnausschüttungen,
- Vorabausschüttungen,
- Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG von Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG,
- Ausschüttungen auf Genussrechte, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist,
- Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Liquidationserlöse und Erlöse aus Kapitalherabsetzungen soweit kein Nennkapital zurückgezahlt wird),
- besondere Entgelte und Vorteile i.S.d. § 20 Abs. 3, die neben den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a EStG bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden,
- Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a EStG,
- Einnahmen aus der Abtretung von Dividendenansprüchen und sonstigen Ansprüchen i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG,

- Bezüge i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG, soweit sie nicht von einer steuerbefreiten Körperschaft stammen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i EStG),
- nicht aber Einkünfte aus einer typisch stillen Unterbeteiligung[1] und
- nicht Einnahmen des Pensionsgebers oder des Verleihers aus Wertpapierpensionsgeschäften oder Wertpapierleihgeschäften, wenn das wirtschaftliche Eigentum beim Pensionsnehmer oder Entleiher liegt[2];
- nicht Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 2 AStG (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG); s. aber § 3 Nr. 41 EStG[3].

Nicht unter das Teileinkünfteverfahren fallen selbstverständlich **Einkommenszurechnungen einer Organgesellschaft gem. § 14 KStG**. 666

Einstweilen frei. 667–675

II. Dividenden aus dem steuerlichen Einlagekonto

Die Rückgewähr von Einlagen führt beim Gesellschafter grundsätzlich gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu steuerbaren Einnahmen. Wird eine Ausschüttung aus dem Einlagekonto finanziert, kommt es nicht zur Einbehaltung und Anrechnung von KapSt. Es ist allerdings bei der Kapitalgesellschaft eine Verwendungsreihenfolge zu beachten. Die Auskehrung der Kapitalrücklage stellt unabhängig davon, ob sie im Rahmen der Gewinnverwendung oder als ergebnisunabhängige Entnahme erfolgt, zunächst einmal grundsätzlich eine Leistung i.S.d. § 27 KStG dar. Sofern Leistungen der Körperschaft nicht aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert werden, fließen dem Anteilseigner steuerbare Kapitalerträge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG zu. Ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto (gezielte Ausschüttung von Einlagen) ist gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht möglich[4]. 676

1 *Stollenwerk*, GmbH-StB 2000, 335.

2 Zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums und zur Besteuerung der Dividende in solchen Fällen vgl. BMF v. 9.7.2021 – IV C 6 - S 2134/19/10003:007, BStBl. I 2021, 1002; BMF v. 9.7.2021 – IV C 1 - S 2252/19/10035:014, BStBl. I 2021, 995; BFH v. 29.9.2021 – I R 40/17, GmbHR 2022, 423; BFH v. 2.2.2022 – I R 22/20, BFH/NV 2022, 443; *Gill/Helios*, DB 2022, 1280.

3 Anders noch im VZ 2001 (s. BFH v. 11.2.2009 – I R 40/08, BStBl. II 2009, 594 = GmbHR 2009, 669).

4 BT-Drucks. 16/2710, 32; BFH v. 24.2.2015 – VIII R 50/11, BFH/NV 2015, 1603 = GmbHR 2015, 1099; BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816 = GmbHR 2015, 876.

Nur soweit bei einer Ausschüttung nach der in § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG normierten Differenzrechnung auf das steuerliche Einlagekonto zugegriffen wird, ist von einer steuerneutralen Kapitalrückzahlung auszugehen. Selbst eine **Rückzahlung von Nachschusskapital** gilt nicht mehr automatisch als aus dem steuerlichen Einlagekonto bewirkt[1]. Gleiches gilt – verfassungsrechtlich unbedenklich – für die Ausschüttung einer **Kapitalrücklage**[2]. Ausnahmen gelten nur noch für Nennkapitalrückzahlungen und organschaftliche Mehrabführungen (§ 27 Abs. 6 KStG), welche unmittelbar das Einlagekonto mindern. Verzichtet der Gesellschafter unter Einräumung eines **Besserungsscheins** auf eine **werthaltige Forderung** und tritt später der Besserungsfall ein, so muss das im Zeitpunkt des Verzichts gebildete Einlagekonto bei Besserungseintritt wieder in entsprechender Höhe gemindert werden. Auch in diesem Fall ist der „Direktzugriff" m.E. zulässig, aber nur deshalb, weil es sich beim Wiederaufleben der Verbindlichkeit nicht um eine „Leistung" der Kapitalgesellschaft i.S.d. § 27 Abs. 1 KStG handelt[3].

677 Die Kapitalgesellschaft muss die Verwendung des Einlagekontos gem. § 27 Abs. 3 KStG gesondert **bescheinigen**. Nach § 27 Abs. 5 KStG bleibt die der Bescheinigung zugrunde gelegte Verwendung unverändert (**Verwendungsfestschreibung**), wenn die Kapitalgesellschaft die Minderung des Einlagekontos **zu niedrig bescheinigt** hat. Eine **fehlende Bescheinigung** gilt als Bescheinigung i.H. von 0 €. Eine Berichtigung der fehlerhaften Bescheinigung ist nicht möglich[4]. Die Ausschüttung ist beim Anteilseigner grundsätzlich steuerpflichtig.

678 Bei nachträglich – z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung – festgestellten **verdeckten Gewinnausschüttungen** kann es nach den dargestellten Grundsätzen nie zu einer Verwendung des steuerlichen Einlagekontos kommen kann, weil zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des ersten Feststellungsbescheids i.S.v. § 27 Abs. 2 KStG keine Steuerbescheinigung über die vGA erteilt worden ist. Dies führt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer festgeschriebenen Einlage-

1 *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2022, § 27 Rz. 80 m.w.N.

2 BFH v. 11.2.2015 – I R 3/14, BStBl. II 2015, 816 = GmbHR 2015, 876.

3 Aufgrund des Besserungsvorbehalts wird der Forderungsverzicht so behandelt, als sei er nie erklärt worden. Die Gesellschaft erfüllt nur die ursprünglich eingegangene Verbindlichkeit. Dies schließt schon dem Grunde nach eine Anwendung des § 27 Abs. 1 KStG aus; s. dazu umfassend *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2022, § 27 Rz. 62 ff.; *Bauschatz* in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 27 Rz. 53.

4 BFH v. 17.5.2022 – VIII R 14/18, DStR 2022, 1654.

kontoverwendung von 0 €, und zwar selbst dann, wenn die Kapitalgesellschaft in ausreichendem Umfang über Einlagekontobestände verfügt[1]. Der Gesellschafter muss die vGA also als normale Ausschüttung in Ansatz bringen und nach Teileinkünftegrundsätzen versteuern. Der BFH hat die Verwaltungsauffassung in diesem Punkt bestätigt[2].

679 Im Falle einer **zu hohen Bescheinigung** der Einlagekontoverwendung (z.B. durch Erhöhung des ausschüttbaren Gewinns im Zuge einer Betriebsprüfung) haftet die Körperschaft gem. § 27 Abs. 5 Satz 4 KStG für die nicht einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer. Ein Haftungsbescheid ist aber verzichtbar, wenn die Körperschaft die Bescheinigung zurückfordert, durch eine berichtigte Version ersetzt und sodann eine berichtigte Kapitalertragsteueranmeldung abgibt sowie die Steuer nachentrichtet.

679.1 **Beratungshinweis:**

In diesem Zusammenhang kann (und sollte) also die Steuerbescheinigung zurückgefordert und durch eine berichtigte Bescheinigung ersetzt werden (§ 27 Abs. 5 Satz 5 KStG). Unterlässt die Körperschaft eine entsprechende Berichtigung, so richtet sich die Gesellschafterbesteuerung zwar nach der tatsächlich erstellten unzutreffenden Bescheinigung, so dass im Umfang der zu hohen Fehlbescheinigung keine steuerpflichtigen Einnahmen vorliegen[3]. Jedoch wird die im Haftungswege nacherhobene Kapitalertragsteuer definitiv (nicht anrechenbar) und die Beteiligungsanschaffungskosten des Gesellschafters mindern sich zusätzlich noch um die zu hoch bescheinigte Einlagenrückgewähr[4]. Es kommt also im Falle der Nichtberichtigung zu einer definitiven Mehrbelastung.

680 Nach § 27 Abs. 8 KStG kann auch dann eine steuerneutrale Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto anzunehmen sein, wenn die Ausschüttung von einer in einem **anderen EU-Staat**[5] **ansässigen** und in Deutschland nicht oder nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen **Kapitalgesellschaft** stammt[6]. Hierfür ist ein gesondertes Feststellungsverfahren (i.d.R. durch das Bundes-

1 *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2022, § 27 Rz. 162.
2 BFH v. 19.1.2021 – I B 3/20, GmbHR 2021, 674.
3 *Frotscher* in Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Rz. 212 ff.; *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2022, § 27 Rz. 170.
4 *Frotscher* in Frotscher/Drüen, KStG, § 27 Rz. 212; *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2022, § 27 Rz. 170.
5 EWR-Staaten sind hier nicht inbegriffen.
6 S. dazu *Stimpel* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2022, § 27 Rz. 216 ff.

zentralamt für Steuern) vorgesehen[1]. Der Antrag auf Feststellung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bis zum Ende des Kalenderjahrs zu stellen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Leistung bewirkt wurde (Zufluss). Diese Frist ist nicht verlängerbar[2]. Das Feststellungsverfahren zur Einlagenrückgewähr und die Antragsfrist des § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG verstoßen – zumindest nach Ansicht des FG Köln – nicht gegen Europarecht[3]. Die Regelung findet nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur auf EU- sondern auch auf EWR-Gesellschaften Anwendung[4]. Der BFH hat darüber hinaus jüngst entschieden, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (also die Besteuerungsnorm für den Gesellschafter) unionsrechtskonform dahingehend auszulegen sei, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer **Drittstaaten-Gesellschaft**, für die kein steuerliches Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG geführt wird, getätigt werden kann[5]. Voraussetzung sei, dass nach dem einschlägigen ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht von einer Rückzahlung aus einer Kapitalrücklage bzw. von der Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen auszugehen ist. Die Finanzverwaltung wendet diese Grundsätze zugunsten betroffener Gesellschafter über den entschiedenen Einzelfall hinaus an[6].

681 Wird die Kapitalbeteiligung in einem **Betriebsvermögen** gehalten, so mindert sich durch eine Dividende aus dem Einlagekonto der Beteiligungsbuchwert, und zwar unabhängig von der Höhe des Teilwerts der Anteile[7]. Insoweit ist die Dividende als Einlagerückzahlung zu behandeln und daher in der steuerlichen Einkommensermittlung des Anteilseigners nicht zu erfassen (Verrechnung mit dem Beteiligungsbuchwert)[8]. Die entsprechenden Ausschüttungen sind also keine steuerfreien Einnahmen, sondern nicht steuerbare Vermögensmehrungen[9]. Soweit die Höhe der **Ausschüttung aus dem Einlagekonto** allerdings den **Buchwert** der Beteiligung **übersteigt**, entsteht bei An-

1 Kritisch zur fehlenden individuellen Nachweismöglichkeit im Veranlagungsverfahren des Gesellschafters BFH v. 4.5.2021 – VIII R 17/18, BFH/NV 2021, 1579.
2 FG Köln v. 15.2.2017 – 2 K 803/15, EFG 2017, 769 (rkr.).
3 FG Köln v. 17.11.2021 – 2 K 681/18, EFG 2022, 355 (rkr.).
4 BMF v. 21.4.2022 – IV C 2-S 2836/20/10001:002, FMNR202200892, BStBl. I 2022, 647, Tz. II.
5 BFH v. 10.4.2019 – I R 15/16, BStBl. II 2022, 266.
6 BMF v. 21.4.2022 – IV C 2-S 2836/20/10001:002, FMNR202200892, BStBl. I 2022, 647.
7 BFH v. 16.3.1994 – I R 70/92, BStBl. II 1994, 527 = GmbHR 1994, 633 und BFH v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, BStBl. II 1999, 647 = GmbHR 1999, 778.
8 So BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, BStBl. II 2011, 898 = GmbHR 2010, 323.
9 So BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, BStBl. II 2011, 898 = GmbHR 2010, 323 (zu § 8b KStG).

teilen im Betriebsvermögen (§§ 13, 15, 18 EStG) ein steuerbarer Gewinn[1]. Dieser Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerfrei[2].

682 Auch bei einer nach **§ 17 EStG** steuerverhafteten Beteiligung ist die Einlagerückzahlung mit den Anschaffungskosten bzw. dem Beteiligungsbuchwert zu verrechnen, d.h. die Ausschüttung aus dem Einlagekonto zieht eine Verringerung der Anschaffungskosten der Beteiligung nach sich[3].

683 Übersteigt die Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto die Anschaffungskosten der Beteiligung, so entsteht ein Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 4 EStG). Dieser Gewinn unterliegt gem. § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG der 40%igen Steuerbefreiung[4].

III. Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen beim Gesellschafter

1. Verdeckte Gewinnausschüttungen im Teileinkünfteverfahren

684 Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen ebenso wie Gewinnausschüttungen, die auf einem ordnungsmäßigen Gewinnverteilungsbeschluss beruhen, **der Abgeltungsteuer bzw. im Fall der Option der Teileinkünftebesteuerung**. Wird eine Vergütung an den Gesellschafter, die bisher im Rahmen einer Einkunftsart als Einnahme angesetzt wurde, in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert, so führt dies auf der Gesellschafterebene zu einer 40%igen Steuerbefreiung der bisher angesetzten Einnahmen.

685 Wenn die Abgeltungsteuer Anwendung findet, so werden die bisher als Einkünfte i.S.d. §§ 19, 20 oder 21 EStG qualifizierten und folglich dem individuellen Steuersatz des Gesellschafters unterworfenen Einkünfte nach Umqualifizierung in eine vGA nur noch mit dem 25%igen pauschalen ESt.-Satz gem. § 32d Abs. 1 EStG besteuert. Die Folgen einer vGA auf Ebene des Gesellschafters hängen vom Einzelfall ab und können je nach Konstellation sehr unter-

1 BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189 = GmbHR 1993, 313; BFH v. 20.4.1999 – VIII R 38/96, GmbHR 1999, 778 und jüngst BFH v. 30.6.2022 – IV R 19/18, GmbHR 2022, 23; ebenso BMF v. 9.1.1987 – IV B 2 - S 2143 – 24/86, BStBl. I 1987, 171 = GmbHR 1987, 122.

2 Offen gelassen zu § 8b KStG in BFH v. 28.10.2009 – I R 116/08, GmbHR 2010, 323.

3 BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362 = GmbHR 1995, 469.

4 BFH v. 19.2.2013 – IX R 24/12, BStBl. II 2013, 484 = GmbHR 2013, 558; *Gosch* in Kirchhof, EStG, 21. Aufl. 2022, § 17 Rz. 136.

schiedlich sein. S. hierzu auch die Darstellung im 5. Abschnitt „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen“ (Rz. III 1228 ff.).

2. Rechtsgrundlagen für den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen

686 Verdeckte Gewinnausschüttungen sind beim Gesellschafter gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in Ansatz zu bringen. Die gesetzliche Formulierung lautet: „*Zu den sonstigen Bezügen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen*“. Abweichend von der Begriffsbestimmung einer vGA in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG setzt § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zusätzlich den **Zufluss des Vermögensvorteils** beim Gesellschafter voraus.

687 Es bestand nach ständiger Rspr. des BFH seit jeher **keine Bindung** zwischen der Einkommenskorrektur bei der GmbH – also **§ 8 Abs. 3 KStG** – und dem Ansatz der vGA beim Gesellschafter[1]. In diesem Punkt ist mit der Einführung des materiellen Korrespondenzprinzips durch das JStG 2007[2] eine Änderung eingetreten. Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG unterliegen vGA auf Gesellschafterebene nur einer Steuerbefreiung, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. Diese materiell-rechtliche Regelung wird durch § 32a KStG verfahrensrechtlich abgesichert. S. dazu im Einzelnen Rz. III 1243 ff. Trotz dieser Regelungen ist der Körperschaftsteuerbescheid der GmbH aber kein Grundlagenbescheid für die Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters[3].

688 Nach wie vor sind aber Fälle denkbar, in denen die Einkommensermittlung der GmbH (Hinzurechnung der vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und die Besteuerung des Gesellschafters **zeitlich und auch der Höhe nach auseinander klaffen**, denn die Annahme einer vGA bei der GmbH setzt nicht voraus, dass der Vermögensvorteil dem Gesellschafter **gleichzeitig** zufließt und dort gleichzeitig und in entsprechender Höhe zu einem Beteiligungsertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG führt[4].

Beispiel:

Ein Paradebeispiel hierfür ist der Fall einer ganz oder teilweise als vGA behandelten **Pensionszusage** an den Gesellschafter-Geschäftsführer. In diesem Fall kommt es

1 BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475 = GmbHR 1989, 307; BFH v. 27.10.1992 – VIII R 41/89, BStBl. II 1993, 569 = GmbHR 1993, 366; BFH v. 21.7. 1995 – I B 214/94, GmbHR 1996, 224 = BFH/NV 1996, 103.

2 BGBl. I 2006, 2878.

3 BFH v. 6.9.2011 – VIII R 55/10, GmbHR 2012, 221 = BFH/NV 2012, 269; FG Münster v. 11.10.2019 – 13 K 172/17 E, EFG 2020, 96 (rkr.).

4 BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475 = GmbHR 1989, 307.

zwar zu einer Einkommenskorrektur bei der GmbH, der Vorteil fließt dem Gesellschafter aber erst dann zu, wenn er nach Erreichen der Altersgrenze Ruhegeld bezieht. Falls der Gesellschafter-Geschäftsführer vor der Altersgrenze verstirbt, löst die bereits bei der GmbH besteuerte vGA nie einen Zufluss aus.

IV. Zeitpunkt der Erfassung einer Gewinnausschüttung beim Gesellschafter

689 Es ist **nicht zwingend**, dass der **Mittelabfluss** bei der GmbH und der **Zufluss** des Beteiligungsertrages beim Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) **zeitlich zusammenfallen**[1].

690 Der Anteilseigner hat die Einnahmen aus Kapitalvermögen stets im Jahr des Zuflusses zu versteuern. Dieser Zeitpunkt ist bei **nicht beherrschenden Gesellschaftern** regelmäßig mit dem Abflusszeitpunkt bei der GmbH (Zahlung, Novation, Aufrechnung oder Gutschrift) identisch. Die Einnahmen fließen dem Anteilseigner zu, sobald er darüber wirtschaftlich verfügen kann[2].

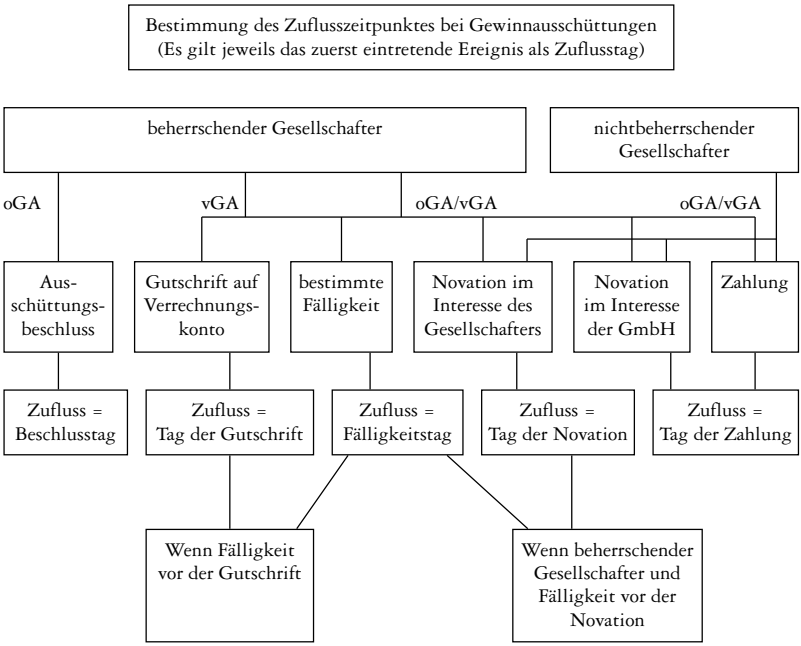
691 Hat der Gesellschafter aber eine **beherrschende Stellung**, so fließen ihm **offene Gewinnausschüttungen** bereits am Tag des Gewinnverwendungsbeschlusses zu[3]. Dies gilt selbst dann, wenn im Gewinnverwendungsbeschluss eine spätere Fälligkeit bestimmt ist. Bei **verdeckten Gewinnausschüttungen**, die auf vertraglichen Ansprüchen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beruhen, fließen ihm die von der GmbH geschuldeten Beträge im Zeitpunkt der Fälligkeit zu[4], und zwar unabhängig davon, wann sie bei der GmbH tatsächlich abfließen. Auch eine Novation ist für die Annahme eines Zuflusses beim beherrschenden Gesellschafter nicht erforderlich. Ist allerdings keine Fälligkeit bestimmt, so kann auch beim beherrschenden Gesellschafter die Gutschrift auf einem Verrechnungskonto als Zufluss anzusehen sein, wenn der Gesellschafter über dieses Konto wirtschaftlich verfügen kann und die Gesellschaft zahlungsfähig ist[5]. Zu einem Zufluss im Zeitpunkt der Fälligkeit kommt es nicht, wenn die GmbH entweder **zahlungsunfähig** ist[6] oder die

1 BFH v. 26.8.1987 – I R 141/80, BStBl. II 1988, 143 = GmbHR 1988, 82; BFH v. 9.12.1987 – I R 260/83, BStBl. II 1988, 460 = GmbHR 1988, 201.
2 BFH v. 8.10.1991 – VIII R 48/88, BStBl. II 1992, 174 = FR 1992, 108; H 20.2 EStH 2021, „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen".
3 H 20.2 EStH 2021 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen".
4 Vgl. BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; FG Münster v. 2.9. 1992 – 2 K 5892/88 E, GmbHR 1993, 607 = EFG 1993, 152.
5 H 20.2 EStH 2021 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen".
6 BFH v. 22.5.1973 – VIII R 97/70, BStBl. II 1973, 815 = FR 1973, 531.

Zahlungsverpflichtung bestreitet[1]. Ist die GmbH zahlungsunfähig oder könnte sie ihrer Zahlungsverpflichtung nur unter Verstoß gegen das Kapitalerhaltungsgebot (§ 30 GmbHG) nachkommen, so kommt es nicht zum Zufluss bei dem Gesellschafter[2]. Von einer Zahlungsunfähigkeit geht der BFH aber nicht aus, so lange ein **Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht gestellt** wurde[3].

691.1 Ist ein im Inland ansässiger Gesellschafter an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beherrschend beteiligt, ist hinsichtlich der Zuflussfiktion zusätzlich zu prüfen, ob im Sitzstaat der Gesellschaft landesspezifische gesetzliche oder tatsächliche Besonderheiten existieren, die ein jederzeitiges Verfügen über den Ausschüttungsbetrag verhindern[4].

692



1 BFH v. 16.11.1993 – VIII R 33/92, BStBl. II 1994, 632 = GmbHR 1994, 639.
2 BFH v. 24.5.2005 – VIII B 165/03, BFH/NV 2005, 1786.
3 BFH v. 20.12.2011 – VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597 und BFH v. 8.5.2014 – X B 105/13, BFH/NV 2014, 1213.
4 BFH v. 14.2.2022 – VIII R 32/19, DStR 2022, 1802.

V. Die Abzugsbeschränkung nach § 3c Abs. 2 EStG

1. Systematik des Teilabzugsverfahrens

693 Als Systemvorschrift des Teileinkünfteverfahrens regelt § 3c Abs. 2 KStG ein „Teilabzugsverbot". Aufwendungen, die mit den gem. § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % steuerbefreiten Einnahmen in mittelbarem oder unmittelbarem Zusammenhang stehen, sind zu 40 % vom Abzug ausgeschlossen. Ein typischer Anwendungsfall sind z.B. Zinsen zur Refinanzierung des Beteiligungserwerbs[1]. § 3c Abs. 2 EStG betrifft nur **natürliche Personen** und **Personengesellschaften**, deren Gesellschafter wiederum **keine Körperschaften** sind.

694 Es spielt für die 40%ige Abzugsbeschränkung nach § 3c Abs. 2 EStG keine Rolle, ob dem Anteilseigner im Veranlagungszeitraum tatsächlich Dividenden zufließen oder nicht. Zur Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG auf völlig einnahmelose Beteiligungen bis VZ 2010 hat das BMF in Umsetzung der BFH-Rechtsprechung[2] Stellung genommen[3]. **Seit 2011** findet § 3c Abs. 2 EStG aber schon dann Anwendung, wenn **Einnahmeerzielungsabsicht** besteht[4]. Es ist demnach nicht nur irrelevant, wann die Einnahmen bezogen werden, sondern auch ob sie bis zur Liquidation der Kapitalgesellschaft tatsächlich bezogen werden[5]. Auch **nachträgliche und vorab entstandene Werbungskosten** fallen also in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Bei Finanzierungskosten ist auf den Zusammenhang mit der erworbenen Beteiligung abzustellen. Wird der Finanzierungszusammenhang durch **Umschuldung** eindeutig beendet, so ist im Einzelfall auf die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel abzustellen[6]. Wird ein Darlehen aufgenommen, das nur **teilweise der Finanzierung von Beteiligungen** dient, so hat eine Aufteilung zu erfolgen. Ein mittelbarer Zusammenhang ist auch gegeben, wenn die Aufwendungen nicht ausschließlich einer konkreten Beteiligung zugeordnet werden. So fallen auch allgemeine **Verwaltungskosten im Betriebsvermögen** des Gesellschafters (z.B. bei einer Holdinggesellschaft in der Rechtsform einer

1 BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551 = GmbHR 2007, 1284.
2 BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 6.4.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8 = GmbHR 2011, 941; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627 = GmbHR 2010, 543; BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802 = GmbHR 2013, 656.
3 BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 19.
4 *Levedag* in Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2022, § 3c Rz. 13.
5 Ebenso v. *Beckerath* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 3c EStG Rz. 20 und *Desens* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3c EStG Rz. 54.
6 BFH v. 24.4.1997 – VIII R 12/95, BFH/NV 1998, 290.

Personengesellschaft) unter das teilweise Abzugsverbot[1]. Gleiches gilt für **Finanzierungskosten**, die zum **Erwerb von Mitunternehmeranteilen** aufgewendet werden (Sonderbetriebsausgaben), soweit die Mitunternehmerschaft Anteile an Kapitalgesellschaften hält (Aufteilung erforderlich)[2].

695 Zur **Abschreibungen auf nicht fremdübliche Gesellschafterdarlehen** s. Rz. III 697 ff.

696 Das 40%ige Abzugsverbot macht die Kapitalgesellschaft in vielen Fällen im Vergleich zur Personengesellschaft unattraktiver, denn bei Erwerb eines Mitunternehmeranteils bleiben die Refinanzierungskosten für den Anteilserwerb als Sonderbetriebsausgabe abziehbar, soweit die Personengesellschaft nicht ihrerseits Beteiligungen hält. Anteile an Kapitalgesellschaften sind – trotz 40%iger Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns – schwerer veräußerbar, denn der Erwerber kann die Steuerkomponente nicht mehr voll in seine Finanzierung einplanen. Der BFH hat § 3c Abs. 2 EStG als (noch) verfassungsmäßig angesehen[3]. Die einzige Verfassungsbeschwerde zu dieser Frage wurde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen[4].

2. Aufwendungen, die nicht unmittelbar die Anteile betreffen (Darlehen, Grundstücke)

a) Rechtslage bis 2014

697 Nach langjähriger streitiger Diskussion hatte der BFH[5] gegen die FinVerw.[6] entschieden, dass laufende Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts bzw. durch Hingabe eines Darlehens an die Gesellschaft entstehen, durch die gem. § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Beteiligungseinkünfte veranlasst sind und deshalb § 3c Abs. 2 EStG unterliegen, wenn die **Nutzungsüberlassung** zu Konditionen erfolgt, die einem **Fremdvergleich nicht standhalten**. Bei verbilligter Überlassung sei eine anteilige Kürzung der Aufwendungen vorzuneh-

1 Ebenso FG Münster v. 1.4.2020 – 8 K 1989/19 F, EFG 2020, 1072; *Desens* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3c EStG Rz. 58; a.A. *Herzig*, DB 2003, 1459.
2 *Desens* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3c EStG Rz. 58.
3 Vgl. BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551 = GmbHR 2007, 1284; BFH v. 2.9.2014 – IX R 43/13, GmbHR 2015, 211.
4 BVerfG v. 9.2.2010 – 2 BvR 2221/07.
5 BFH v. 17.7.2013 – X R 17/11, BFH/NV 2013, 1707 = GmbHR 2013, 1110 mit Komm. *Hoffmann*; BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, GmbHR 2013, 656; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, GmbHR 2012, 867; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, GmbHR 2012, 860.
6 BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292.

men[1]. Während nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich auch **Teilwertabschreibungen auf Forderungen und Grundstücks-AfA** (substanzbezogene Aufwendungen) unter das teilweise Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG fielen[2], entschied der BFH[3], dass § 3c Abs. 2 EStG auf Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderungen (Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichte) keine Anwendung finde und zwar unabhängig davon, ob die Darlehensgewährung selbst gesellschaftsrechtlich veranlasst sei. Der BFH ließ im Übrigen auch sonstige substanzbezogene Aufwendungen, die nicht die Beteiligung selbst betreffen (z.B. Grundstücks-AfA, Erhaltungsaufwendungen oder Abschreibung auf Forderungen) in vollem Umfang zum Abzug zu[4]. Die Abschreibungen waren nach dieser Rechtsprechung also steuerlich in voller Höhe abziehbar. Die FinVerw. hatte sich der Rechtsprechung (für bis zum 31.12.2014 beginnende Wj.) vollumfänglich angeschlossen[5].

Einstweilen frei. 698

b) Rechtslage seit 2015

Durch das **Zollkodexanpassungsgesetz**[6] ist § 3c EStG geändert worden und zwar mit erstmaliger Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 52 Abs. 5 EStG). Diese heute noch aktuelle Regelung dehnt das anteilige Abzugsverbot auf substanzbezogene Aufwendungen aus. **Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen** (bzw. der Forderungsausfall oder der Forderungsverzicht) eines mittelbar[7] oder unmittelbar zu > 25 % beteiligten Gesellschafters (nicht dagegen einer nahestehenden Person[8]) unterliegen grundsätzlich einem 40%igen Abzugsverbot. Die Abzugsbeschränkung schlägt gem. § 7 Satz 1 GewStG auch auf die Gewerbesteuer durch. 699

1 BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, GmbHR 2013, 656.
2 BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292.
3 BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, GmbHR 2012, 860 = BFH/NV 2012, 1363 und BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, GmbHR 2012, 867 = BFH/NV 2012, 1358; BFH v. 11.10. 2012 – IV R 45/10, GmbHR 2013, 380 = BFH/NV 2013, 518 und BFH v. 28.2. 2013 – IV R 49/11, GmbHR 2013, 656.
4 BFH v. 17.7.2013 – X R 17/11, GmbHR 2013, 1110; BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, GmbHR 2013, 656; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, GmbHR 2012, 867; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, GmbHR 2012, 860.
5 BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269.
6 Gesetz v. 30.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.
7 Mittelbare Beteiligungen sind mit der durchgerechneten Beteiligungsquote zu berücksichtigen. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen sind zusammenzurechnen.
8 Insoweit unterscheidet sich die Regelung von § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG.

700 Das Abzugsverbot gilt auch für die **Inanspruchnahme des Gesellschafters aus einer Bürgschaft**, wenn der Gesellschafter die Beteiligung im Betriebsvermögen hält und die Bürgschaftsaufwendungen sowie die Regressforderung aus der Bürgschaft ebenfalls dem Betriebsvermögen des Gesellschafters zuzuordnen sind. Eine Einschränkung der „schädlichen" Rückgriffsfälle auf Back-to-back-Finanzierungen ergibt sich weder aus dem Gesetz noch aus der Gesetzesbegründung.

701 Wenn es dem Steuerpflichtigen gelingt, die **Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarung nachzuweisen** (umgekehrte Beweislast), greift das 40%ige Abzugsverbot nicht (§ 3c Abs. 2 Satz 3 EStG). Ein solcher Nachweis gelingt bei einem ungesicherten Darlehen allenfalls dann, wenn die Bonität der Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Darlehenshingabe so gut war, dass sie nur mit eigenen Sicherungsmitteln, also ohne Bürgschaft des Gesellschafters, ein Darlehen in mindestens gleicher Höhe von einem fremden Dritten (am Kapitalmarkt) erhalten hätte. Wie der Drittvergleich im Bereich der Darlehensgewährung zu führen ist, bestimmt das Gesetz – wie auch die Parallelregelung des § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG – nicht. Ein Kreditrating reicht für einen Drittvergleich in aller Regel nicht aus[1]. Bei sog. weitergeleiteten Konzerndarlehen kann der Nachweis nicht bereits deshalb als erbracht gelten, weil das Darlehen zu ähnlichen Bedingungen gegeben wurde, wie sie der Konzernmutter von einem Dritten eingeräumt wurden[2]. **Irrelevant** ist auch, ob das Darlehen **verzinst bzw. angemessen verzinst ist**. Ein Zusammenhang mit den zugeflossenen Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG ist nämlich ausdrücklich ohne Bedeutung.

702 Das seit 2015 geltende Abzugsverbot erstreckt sich gem. § 3c Abs. 2 Satz 4 EStG auch auf **Forderungen aus Rechtshandlungen**, die einer **Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar** sind (sog. Darlehenssubstitute). Ausweislich der Gesetzesbegründung zu dem insoweit wortgleichen § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG gehören zu den erfassten Darlehenssubstituten insbesondere **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** und **Mietforderungen**. Erfasst werden hier aber nur **Forderungsstundungen** und **Fälligkeitsvereinbarungen**, die über ein normales Zahlungsziel hinausgehen, der Erwerb gestundeter Forderungen sowie auch Nutzungsüberlassungen, nicht jedoch reine Dienstleistungen[3].

1 FG Köln v. 14.11.2013 – 10 K 2558/11, EFG 2014, 665 und nachgehend BFH v. 7.9.2016 – I R 11/14, GmbHR 2017, 199.
2 BFH v. 7.9.2016 – I R 11/14, GmbHR 2017, 199 = BFH/NV 2017, 165.
3 *Gosch* in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8b KStG Rz. 278f.

§ 3c Abs. 2 Satz 5 EStG regelt, dass eine **Wertaufholung** bezüglich einer Darlehensforderung (korrespondierend) nur zu 60 % steuerpflichtig ist, wenn die vorherige Teilwertabschreibung auf das Darlehen nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur zu 60 % abziehbar war. Dabei gilt m.E. die zuletzt vorgenommene Teilwertabschreibung als vorrangig aufgeholt[1]. Satz 5 betrifft nur Darlehen und nicht andere Wirtschaftsgüter i.S.d. Satzes 6, die von dem Abzugsverbot für Substanzverluste ebenfalls betroffen sein können. Zu Gewinnen, die durch nachfolgende Übertragung der Darlehensforderung im Wege der Veräußerung, vGA, Sachdividende, Liquidationsauskehrung, verdeckte Einlage, Einbringung über dem Buchwert, Übertragung nach §§ 11, 15 UmwStG, oder durch Entstrickung der Forderung entstehen, fehlt eine gesetzliche Regelung. Auch der Besserungsfall – also das Wiederaufleben des ursprünglichen Veranlassungszusammenhangs – ist nicht genannt. Allerdings soll sich die anteilige Steuerfreistellung lt. Gesetzesbegründung auch auf „vergleichbare Fälle" erstrecken[2]. M.E. ist § 3c Abs. 2 Satz 5 EStG im Wege der teleologischen Extension auch auf die o.a. Fallkonstellationen anzuwenden[3]. 703

§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG dehnt das **Abzugsverbot** im Übrigen auch auf **laufende, nicht substanzbezogene Aufwendungen** (z.B. Refinanzierungskosten oder Unterhaltsaufwendungen) aus, soweit diese mit einer **unentgeltlichen**[4] **oder teilunentgeltlichen**[5] **Überlassung** von Wirtschaftsgütern in einem mittelbaren oder unmittelbaren Zusammenhang stehen. Dazu gehören z.B. auch Refinanzierungskosten für ein Gesellschafterdarlehen. Damit sollte letztlich die bereits vor 2015 bestehende Rechtslage[6] (zumindest für zu > 25 % beteiligte 704

1 Vgl. zu der Parallelproblematik in § 8b Abs. 3 KStG *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz. 267.

2 BR-Drucks. 432/14, 41.

3 Ebenso (allerdings zu § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG) *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz. 268; *Gröbl/Adrian* in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 8b Rz. 195; *Frotscher* in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz. 447; a.A. FG Münster v. 13.1.2016 – 13 K 1973/13 K, EFG 2016, 509; *Gosch* in Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8b Rz. 279 und *Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl. 2022, § 8b Rz. 357, allerdings mit dem Hinweis auf mögliche Billigkeitsmaßnahmen.

4 Folge ist die nur 40%ige Abzugsbeschränkung der Kosten.

5 Durch Aufteilung der Kosten findet die 40%ige Abzugsbeschränkung nur anteilige Anwendung.

6 BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269; BFH v. 17.7.2013 – X R 17/11, GmbHR 2013, 1110 = BFH/NV 2013, 1707; BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, GmbHR 2013, 656; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, GmbHR 2012, 867; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, GmbHR 2012, 860.

Gesellschafter) zusätzlich abgesichert werden[1]. Im Unterschied zur Rechtslage bis 2014 kommt es zwar nicht darauf an, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu den Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG besteht. Allerdings greift Satz 6 nur dann, wenn die Betriebsvermögensminderung **gesellschaftsrechtlich veranlasst** ist (z.B. eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Pachtreduzierung gegen Besserungsschein). Eine verbilligte Überlassung aus betrieblichen Erwägungen löst die Rechtsfolgen des § 3c Abs. 2 EStG dagegen nicht aus.

705 **§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG** erweitert die Abzugsbeschränkung grundsätzlich auch auf **Substanzverluste und substanzbezogene Aufwendungen** im Zusammenhang mit anderen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wirtschaftsgütern wie z.B. Grundstücken[2]. Daraus folgt, das **laufende Grundstückskosten** sowie auch **AfA und Teilwertabschreibungen** auf Grundstücke dem teilweisen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen. Zu letzteren Aufwendungen findet sich in der Gesetzesbegründung zwar kein ausdrücklicher Hinweis. Da Satz 6 aber von Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben und Veräußerungskosten spricht, dürften auch substanzbezogene Aufwendungen von der Regelung im Grundsatz umfasst werden. Allerdings müssen die Substanzverluste mit der unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Überlassung „in Zusammenhang stehen". Bei Teilwertabschreibungen oder lfd. AfA dürfte solche eine Kausalität kaum darstellbar sein, denn das Grundstück ist schließlich nicht wegen, sondern ungeachtet der unentgeltlichen Überlassung im Wert gemindert[3]. Faktisch dürfte daher eine Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG auf substanzbezogene Aufwendungen kaum in Betracht kommen. Sollte die Regelung im Einzelfall auf Teilwertabschreibungen Anwendung findet, so ist zu beachten, dass spätere Veräußerungsgewinne und Wertaufholungen in Bezug auf das Wirtschaftsgut (z.B. Grundstück) nicht korrespondierend zu 40 % steuerfrei gestellt werden.

706 **Beratungshinweis:**

Wer ein unentgeltlich oder verbilligt an die Kapitalgesellschaft überlassenes wertgemindertes Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz (freiwillig) teilwertberichtigt[4] muss also ggf. damit rechnen, dass der diesbezügliche Aufwand nach § 3c Abs. 2 Satz 6

1 BR-Drucks. 432/14, 41.

2 Ebenso *Levedag* in Schmidt, EStG, 41. Aufl. 2021, § 3c Rz. 15 und *Ott*, DStZ 2016, 14; a.A. *Desens* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3c EStG Rz. 76 und 81.

3 Vgl. dazu BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791 = GmbHR 2012, 860 II.3.d) und unter II.3.d)bb)(3) der Gründe.

4 S. dazu BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, FMNR214000010, BStBl. I 2010, 239.

EStG nur zu 60 % abziehbar ist, eine spätere Wertaufholung oder ein Veräußerungsgewinn aber der vollen Steuerpflicht unterliegt.

3. Organschaft

Das 40%ige Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG greift nicht ein, wenn eine körperschaftsteuerliche Organschaft i.S.d. § 14 KStG zu einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft als Organträger besteht. Da die Erträge der Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) nicht unter § 3 Nr. 40 EStG fallen, können Aufwendungen des Organträgers nicht im (mittelbaren) Zusammenhang zu Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG stehen. Dies ist systematisch zutreffend, denn das dem Organträger zugerechnete Organeinkommen wird in vollem Umfang der ESt. unterworfen. 707

Allerdings gilt das 40%ige Abzugsverbot gem. § 3 Abs. 2 Satz 2 EStG auch für Teilwertabschreibungen auf den Anteil an einer Organgesellschaft. Diese gesetzliche Regelung war eine Reaktion des Gesetzgebers auf ein im Schrifttum[1] vorgestelltes Gestaltungsmodell (das sog. **Organschaftsmodell**), welches darauf abzielte, stille Reserven durch einen „step-up" der Besteuerung zu entziehen. 708

4. Zuordnung der Aufwendungen

Die Zuordnung von Aufwendungen zu den Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG ist in der Praxis schwierig, wenn im Bereich der Kapitaleinkünfte Einnahmen, die der Abgeltungsteuer unterliegen (§ 20 Nr. 1 Nr. 4–7 EStG), und für die ein Werbungskostenabzug nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG nicht in Betracht kommt, mit Einnahmen zusammentreffen, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (insb. Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG). Sofern die Aufwendungen der jeweiligen Kapitalanlage unmittelbar zugeordnet werden können (z.B. Finanzierungskosten), ergeben sich keine besonderen Probleme. Betreffen die Werbungskosten jedoch mehrere oder alle Kapitalanlagen, von denen ein Teil im Teileinkünfteverfahren besteuert wird, weil der Stpfl. gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG diesbezüglich wirksam optiert hat, müssen die Aufwendungen nach einem geeigneten Maßstab aufgeteilt werden, denn bereits ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu den Einnahmen löst das anteilige Abzugsverbot aus[2]. Nach Auffassung der FinVerw.[3] sind alle Werbungskosten, die sich nicht unmittelbar zuordnen lassen (z.B. Depotgebüh- 709

1 *Blumers/Beinert/Witt*, DStR 2001, 1741.
2 FG Münster v. 1.4.2020 – 8 K 1989/19 F, EFG 2020, 1072 zu Frage des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Kosten für die Erstellung und Offenlegung eines Konzernabschlusses mit den Einnahmen aus Dividenden.
3 BMF v. 12.6.2002 – IV C 1 - S 2252 - 184/02, BStBl. I 2002, 647 = FR 2002, 750.

ren, Kosten der Erträgnisaufstellung, Beratungsgebühren, Vermögensverwaltungskosten), auf die Gruppe der Kapitalanlagen, deren Erträge dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, und auf die Gruppe der übrigen Kapitalanlagen aufzuteilen. Bei der Aufteilung der Werbungskosten soll regelmäßig die vertraglich vereinbarte Gebührenregelung zugrunde gelegt werden. Notfalls kann im Schätzungswege eine Aufteilung nach den „Kurswerten" zum Abrechnungsstichtag vorgenommen werden.

Beispiel:

A erzielt in 2018 folgende Einnahmen:

Zinseinnahmen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	= 9.000 €
Finanzierungskosten	= 5.000 €
allgemeine Werbungskosten	= 3.000 €

Die Finanzierungskosten stehen mit dem Erwerb eines GmbH-Anteils in Zusammenhang, aus dem im VZ 2018 keine Dividenden zugeflossen sind. A hat allerdings gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für die Dividenden aus der GmbH zum Teileinkünfteverfahren optiert. Der Wert des GmbH-Anteils beläuft sich auf 100.000 €, der Wert der übrigen Kapitalanlagen auf 200.000 €.

Lösung:

Zunächst sind die Aufwendungen den beiden Kapitalanlagen zuzuordnen. Während die Finanzierungskosten nach dem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang dem GmbH-Anteil zuzuordnen sind, sind die allgemeinen Werbungskosten anteilig auf Grundlage des Kurswerts der Anlagen aufzuteilen. Der den Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zuzuordnende Betrag i.H. von 2.000 € (⅔ × 3.000 €) ist nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG). Die den GmbH-Anteilen zuzuordnenden Aufwendungen von insgesamt 6.000 € (5.000 € + 1.000 €) sind gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu 40 % abzugsfähig, weil sie mit künftigen Einnahmen in Zusammenhang stehen, die gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegen.

VI. Verfahrensfragen zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens

710 Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG und § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG wird die 40%ige Steuerbefreiung für eine vGA nur gewährt, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert hat. Die Umsetzung dieser materiell-rechtlichen Verknüpfung wird verfahrensrechtlich durch § 32a KStG flankiert. Wenn ein KSt.-Bescheid unter Ansatz einer vGA erlassen oder geändert wird, kann nunmehr innerhalb eines Jahres nach Unanfechtbarkeit dieses KSt.-Bescheides auch der entsprechende Steuerbescheid des Gesellschafters, in dem die zugeflossene vGA zu erfassen ist, geändert werden. Über

die Anwendung des **§ 3c EStG** ist dagegen ausschließlich auf der Ebene des Gesellschafters zu entscheiden.

Für den Fall der **Organschaft** regelt § 15 Nr. 2 KStG eine sog. Bruttomethode. Die Einnahmen und Ausgaben werden im Rahmen der organschaftlichen Einkommenszurechnung zunächst ohne Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG und ohne Anwendung des § 3c EStG dem Organträger zugerechnet. Im Rahmen der Einkommensermittlung des Organträgers wird dann darüber entschieden, ob § 8b Abs. 1 KStG oder § 3 Nr. 40 EStG zur Anwendung kommt. 711

Bei **Personengesellschaften**, die ihrerseits Beteiligungserträge erzielen, gilt § 7 Satz 4 GewStG. Danach ist der Gewerbeertrag, soweit Beteiligungserträge anfallen, aufzuteilen: Soweit an der Gesellschaft Körperschaften beteiligt sind, ist § 8b KStG anzuwenden, soweit es sich bei den Mitunternehmern um natürliche Personen handelt, gilt § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG. 712

VII. Abgeltungsteuer bei Anteilen im Privatvermögen

1. Grundlagen

Die Belastung der thesaurierten Gewinne einer Körperschaft mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer beträgt im idealtypischen Fall knapp unter 30 % (s. Rz. III 416 ff.). Korrespondierend dazu werden auf der Gesellschafterebene Dividenden im Privatvermögen seit VZ 2009 einer definitiven Einkommensteuer von 25 % zzgl. eines SolZ i.H. von 1,375 Prozentpunkten unterworfen[1]. Diese Steuer wird i.d.R. im Rahmen der sog. Abgeltungsteuer durch Steuerabzug an der Quelle erhoben. Der einheitliche Steuersatz von 25 % zzgl. SolZ ist von den persönlichen Verhältnissen des Gläubigers der Kapitalerträge unabhängig und wird deshalb grundsätzlich durch Steuerabzug an der Quelle mit abgeltender Wirkung erhoben. Das BMF hat mit Schreiben vom 19.5.2022[2] umfassend zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer Stellung genommen. 713

1 Erzielt der Gesellschafter die Dividenden im Betriebsvermögen, so unterliegen der Teileinkünftebesteuerung. Beim SolZ zur Kapitalertragsteuer insoweit keine Änderung ab VZ 2021.

2 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137, BStBl. I 2022, 742.

2. Tatbestände des § 20 EStG

a) Grundlagen

714 Als Kapitaleinkünfte gelten nicht nur die „laufenden" Erträge aus der Überlassung des Kapitalstamms (§ 20 Abs. 1 EStG) sondern auch Gewinne aus der **Veräußerung von Wertpapieren** (§ 20 Abs. 2 EStG)[1]. Diese steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne sind nicht von Haltefristen abhängig. Nach dem Subsidiaritätsprinzip greift § 20 EStG allerdings nur, wenn die Erträge nicht einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind.

Für verschiedene Kapitalerträge (insbesondere Veräußerungsgewinne), die durch eine sog. **„auszahlende Stelle" (i.d.R. Kreditinstitut) gezahlt** werden, enthält das Gesetz gesonderte **Kapitalertragsteuertatbestände**[2]. Die Kapitalertragsteuerpflicht besteht in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 6 und 8 bis 12 EStG (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen und bestimmten Forderungen) allerdings nicht, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge (Vergütungsempfänger) eine unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist (§ 43 Abs. 2 Satz 3 EStG). Gewinne aus der **Veräußerung von Aktien, Anteilen und Forderungen**, die eine **Kapitalgesellschaft (als Gläubiger)** erzielt, unterliegen also auch dann **nicht der Kapitalertragsteuer**, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter in einem Depot (bei einer sog. auszahlenden Stelle) verwahrt werden.

b) Veräußerung von Anteilen (§ 20 Abs. 2 EStG)

715 Unter § 20 Abs. 2 EStG fallen also auch Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit der Steuerpflichtige keine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG hält, also zu weniger als 1 % an der Gesellschaft beteiligt ist.

716 Als Einkünfte aus Kapitalvermögen gelten auch Gewinne aus der Veräußerung von Genussrechten, Anteilen an einer Vorgesellschaft, Anwartschaften auf Beteiligungen, Zinsscheinen, Zinsforderungen, Beteiligungen als stiller Gesellschafter und partiarische Darlehen.

717 Diese Veräußerungsgewinne fallen unter § 20 EStG und sind unabhängig von der Länge des Zeitraums zwischen Erwerb und Veräußerung steuerpflichtig.

---

1 Der Veräußerung ist die Einlösung bei Endfälligkeit gleichgestellt.

2 Ausländische Dividenden, Erträge aus Stillhaltergeschäften, Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Verkauf von Zinsscheinen und sonstigen Kapitalforderungen, Erträge aus Termingeschäften.

Zur Abgeltungsteuer/Kapitalertragsteuer in diesen Fällen s. nachstehend unter Rz. III 727 ff.).

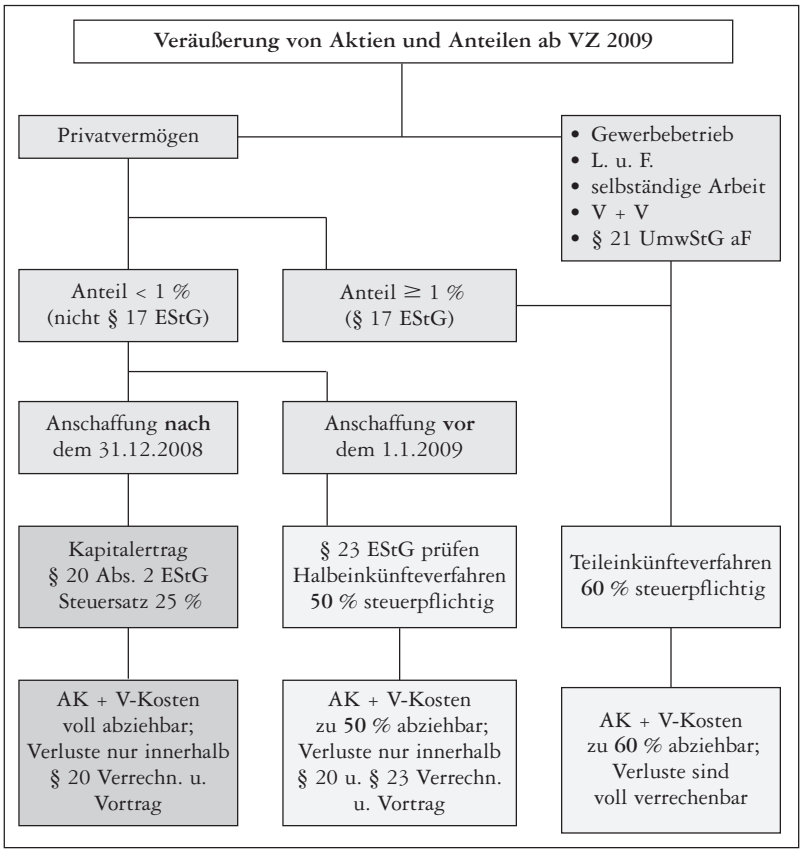
Die Steuerpflicht für Anteilsveräußerungen gilt für Aktien und **Anteile, die nach dem 31.12.2008 erworben** wurden (§ 52 Abs. 28 Satz 11 EStG).

718 Die Veräußerung von Anteilen i.S.d. **§ 17 EStG** richtet sich nach den Grundsätzen des nachstehend unter Rz. III 752) dargestellten **Teileinkünfteverfahrens**. Gleiches gilt für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, die den Einkunftsarten Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit oder Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind. Auch „alt-einbringungsgeborene" Anteile, für die die Verstrickungsfristen nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 EStG a.F. weiter gelten, unterliegen aufgrund der Subsidiaritätsklausel (§ 20 Abs. 8 EStG) nicht der Abgeltungsteuer, da es sich hier um gewerbliche Einkünfte handelt.

719 Aus der nachstehenden **Übersicht** ergeben sich die **Tatbestände des § 20 EStG:**

	Laufende Einnahmen (§ 20 Abs. 1 EStG)		**Veräußerung/Einlösung (§ 20 Abs. 2 EStG) ohne Haltefrist**
1	Anteile an Körperschaften	1	Anteile an Körperschaften soweit nicht §§ 13, 15, 17, 18, 21 EStG bzw. § 21 UmwStG aF
2	Auflösung von Körperschaften	2	Dividenden-/Zinsscheine ohne Stammrecht
3	(unbesetzt)	3	Termingeschäfte
4	Stille Gesellschaft; partiarisches Darlehen	4	Stille Gesellschaft; partiarisches Darlehen
5	Hypotheken, Grundschulden	5	Hypotheken, Grundschulden
6	Kapitallebensversicherungen	6	Kapitallebensversicherungen
7	Sonstige Kapitalforderungen	7	Sonstige Kapitalforderungen
8	Diskontbeträge		
9	Leistungen von VVaG, nichtrechtsf. Vereine, Anstalten, Stiftungen, Zweckvermögen	8	Übertragung einer die Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG vermittelnden Rechtsposition
10	Sonstige Leistungen		
11	Stillhaltergeschäfte		

720 Die Anwendung des **pauschalen 25%igen ESt.-Satzes** bzw. des **Teileinkünfteverfahrens** im Zusammenhang mit dem Gewinn aus der **Veräußerung** von GmbH-Anteilen und Aktien ist der nachstehenden **Abbildung** zu entnehmen.



c) Werbungskosten im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften

721 Von den Einnahmen aus Kapitalvermögen wird gem. § 20 Abs. 9 EStG ein sog. **Sparer-Pauschbetrag** (i.H.v. 801 € bzw. 1.602 € bei zusammenveranlagten Ehegatten) abgezogen, welcher allerdings nicht zu einem Verlust führen darf. Wird kein Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gestellt (s. dazu Rz. III 752 ff.), sind sämtliche Werbungskosten im Zusammenhang mit der Einkunftsart Kapitalvermögen **nicht abzugsfähig**. Eine Ausnahme besteht lediglich für Kosten im Zusammenhang mit dem Veräußerung des Kapitalstamms (Veräußerungskosten), die bei der Ermittlung des Veräuße-

rungsgewinns abgezogen werden dürfen[1]. Der Sparer-Pauschbetrag wird selbst dann gewährt, wenn die Kapitaleinkünfte ausschließlich aus Veräußerungsgewinnen i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG bestehen, bei denen sowohl die Anschaffungskosten als auch die Veräußerungskosten bereits abgezogen wurden.

d) Verluste aus der Einkunftsart Kapitalvermögen

722 **Verbleibende Verluste** aus der Einkunftsart **Kapitalvermögen** dürfen nicht mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Es erfolgt ausschließlich eine Verlustverrechnung nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 EStG (bzw. durch die auszahlende Stelle im Verlustverrechnungstopf) **innerhalb der Einkunftsart „Kapitalvermögen“**.

723 Einstweilen frei.

3. Steuerpflicht der Veräußerung von Kapitalforderungen

724 Neben den Nutzungsentgelten sind auch Gewinne aus der Veräußerungen von Kapitalforderungen[2] (unabhängig von einer „Haltefrist“) nach § 20 Abs. 2 Satz Nr. 7 EStG steuerpflichtig. Dies gilt auch für die Realisierung durch **Darlehensrückzahlung** oder **-einlösung**[3]. Auch die Uneinbringlichkeit, also der **Ausfall einer Kapitalforderung** i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG führt zu einem steuerlich anzuerkennenden Veräußerungsverlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 und Abs. 4 EStG[4] soweit keine Berücksichtigung als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung in Betracht kommt (§ 17 Abs. 2a S. 3 i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG). Ebenso steht der **Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung** einem Forderungsausfall gleich und führt nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2 sowie Abs. 4 EStG zu einem steuerlich anzuerkennenden Veräußerungsverlust, soweit keine Anschaffungskosten auf die Beteiligung vorliegen.[5]

725 Wenn Gegenstand des Unternehmenskaufs eine notleidende GmbH ist, bietet sich für den Erwerber oftmals die Möglichkeit, vom Veräußerer neben den

1 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137, BStBl. I 2022, 742, Rz. 93.
2 Ebenso wie Termingeschäfte und Veräußerungsgewinne aus Lebensversicherungen.
3 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137, BStBl. I 2022, 742, Rz. 58.
4 BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BStBl. II 2020, 831; BMF v. 19.5.2022 – IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137, BStBl. I 2022, 742, Rz. 60.
5 BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16, BStBl. II 2020, 833; BMF v. 19.5.2022 – IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137, BStBl. I 2022, 742, Rz. 61.

Geschäftsanteilen auch **Rückzahlungsansprüche aus einem Gesellschafterdarlehen** zu einem weit unter dem Valutabetrag liegenden Kaufpreis zu **erwerben**. Dies ist aus steuerlicher Sicht allerdings problematisch. Siehe dazu das nachfolgende Beispiel:

726 **Beispiel:**

Die A-GmbH (Stammkapital/Anschaffungskosten der Anteile = 100.000 €) hat hohe Verluste erwirtschaftet und steht am Rande der Insolvenz; der 100%ige Gesellschafter V hat seiner Gesellschaft kurz nach Eintritt der Krise ein Gesellschafterdarlehen i.H. von 1.000.000 € begeben, welches bislang nicht zurückgezahlt wurde. Der Alleingesellschafter V sieht sich nicht in der Lage, die GmbH zu sanieren. Er verkauft daher sämtliche Anteile an der GmbH (100%ige Beteiligung) im Jahr 2020 für 1 € an E und tritt diesem ebenfalls die Ansprüche aus dem Gesellschafterdarlehen gegen Zahlung von 50.000 € ab. E gelingt der „turn around". Nach zwei Jahren (also 2022) zahlt die A-GmbH das Gesellschafterdarlehen in voller Höhe an E zurück. Die GmbH-Anteile als auch das miterworbene Gesellschafterdarlehen sind bei dem Erwerber E dem Privatvermögen zuzuordnen (keine Betriebsaufspaltung).

Lösung:

Infolge der Besserung der Vermögenssituation bei der A-GmbH steigt der **Wert des Darlehensanspruches** von ursprünglich 50.000 € auf 1.000.000 €. Die Tilgung der unter Nennwert erworbenen Forderung führt beim Gläubiger (hier der Erwerber E) im VZ 2022 (s. Rz. III 724) zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.H.v. 950.000 € (gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2 EStG). Dieser Gewinn unterliegt gem. § 32d Abs. 2 EStG nicht der 25%igen pauschalen Einkommensteuer[1], sondern dem vollen persönlichen Steuersatz des V (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG)[2].

Zur steuerlichen Behandlung des Forderungsausfalls, des Forderungsverzichts mit und ohne Besserungsschein s. Rz. III 2671 ff. sowie BMF v. 19.5.2022[3].

4. Kapitalertragsteuer auf Kapitaleinkünfte (Abgeltungsteuer)

a) Erhebung der Einkommensteuer an der Quelle

727 **Kapitaleinkünfte (insbesondere Zinsen, Dividenden** und **Veräußerungsgewinne)** unterliegen einer **Kapitalertragsteuer von 25 %**[4] **zzgl. SolZ**. Durch

1 Da die Forderung nicht in einem Depot verwahrt wird, erfolgt gem. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG kein Steuerabzug an der Quelle.

2 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137, BStBl. I 2022, 742, Rz. 62.

3 BMF v. 19.5.2022 – IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137, BStBl. I 2022, 742, Rz. 60 ff.

4 Ist der Gläubiger der Kapitalerträge kirchensteuerpflichtig, so ermäßigt sich die Kapitalertragsteuer um 25 % der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer (§ 43a Abs. 1 Satz 2 EStG).