

Rz. I	Rz. I
i) Abweichende Satzungsgeregelung	1625
6. Treupflichtbindung des Stimmrechts	1626
a) Stimmrechtsmissbrauch	1627
b) Zustimmungspflichten	1629
7. Auswirkungen von Stimm-bindungsvereinbarungen auf die Stimmabgabe	1633
8. Beschlussfähigkeit	1641
9. Sog. „Beschlussfeststellung“	1648
10. Niederschrift sowie elektronische Aufzeichnungen	1654
D. Effiziente Beschlussherbeiführung: Vollversammlung, versammlungslose Beschlussfassung und virtuelle Gesellschafterversammlung	1684
I. Vollversammlung	1685
II. Beschlussfassung ohne Versammlung	1689
1. § 48 Abs. 2 Alt. 1 GmbHG: Allseitiges Einverständnis mit der betreffenden Sachregelung	1694
2. § 48 Abs. 2 Alt. 2 GmbHG: Allseitiges Einverständnis mit schriftlicher (ab 1.1.2025: textförmiger) Beschlussfassung	1700
3. Fehlerhafte Beschlüsse	1703
III. Kombination von Versammlung und Umlaufverfahren	1704
IV. Virtuelle Gesellschafterversammlung (§ 48 Abs. 1 Satz 2 GmbHG)	
E. Beschlussfassung des Alleingesellschafters (mitsamt Konzernsachverhalten)	
F. Rechtsfolgen von Beschlussmängeln und Beschlussmängelklagen	
I. Die Bedeutung der sog. „Beschlussfeststellung“	
II. Unwirksame, wirkungslose und Scheinbeschlüsse	
III. Nichtigkeitsgründe und Nichtigkeitsfolgen	
1. Nichtigkeitsgründe	1716
2. Rechtsfolgen und Heilmöglichkeit	1717
3. Feststellungsklage, Nichtigkeitsklage und einstweiliger Rechtsschutz	1719
IV. Anfechtungsgründe und Anfechtungsfolgen	
1. Anfechtungsgründe	1721
2. Rechtsfolgen und Bestandskraft	1725
3. Feststellungsklage, Anfechtungsklage, positive Beschlussfeststellungsklage und einstweiliger Rechtsschutz	1729

A. Einführung

Die Gesellschafter sind Träger jeglicher Mitverwaltungsrechte in der GmbH. 1400 Durch Abstimmungen bilden sie im Rahmen von **Beschlussfassungen** einen (mehrheitlichen oder einstimmigen) Willen zur Entscheidung von Angele-

genheiten der Gesellschaft¹. Diese Abstimmungen erfolgen typischerweise in (physischen) Versammlungen. Die Gesellschafter können allerdings bei der ganz überwiegenden Zahl der Gegenstände, die in ihre Verantwortung fallen, auch ohne eine Versammlung Beschlüsse fassen (vgl. zu Ausnahmen Rz. I 1690)².

- 1401 Prägendes Merkmal der GmbH-Verfassung ist die herausgehobene Stellung der Gesellschafterversammlung und ihre **Allzuständigkeit** sowohl in **Grundsatzangelegenheiten** als auch in **Detailfragen**, insbesondere auch hinsichtlich der Geschäftsführung³. Darin liegen Chance und Risiko zugleich. Einerseits erlaubt die Allzuständigkeit es GmbH-Gesellschaftern – in Abgrenzung zu Aktionären oder (typischen) Kommanditisten –, auch ohne kumulative Geschäftsführerstellung das unternehmerische Schicksal ihrer Gesellschaft aktiv mitzugestalten. Andererseits schlagen Konflikte im Gesellschafterkreis unmittelbar auf das Alltagsgeschäft einer GmbH durch, insbesondere wenn nicht z.B. ein Beirat als mediatierende Instanz existiert (vgl. dazu Rz. I 1973 ff.)⁴. Nach der Grundsatzentscheidung BGH v. 16.7.2024 – II ZR 71/23 (Kind/Hannover 96)⁵ steht nunmehr auch fest, dass die Gesellschafterversammlung sich ad hoc über die Satzung hinwegsetzen darf, wenn dadurch kein satzungsbegründender Zustand begründet wird.
- 1402 Die Zahl veröffentlichter Entscheidungen zu **Gesellschafterkonflikten in der GmbH** scheint stetig zu wachsen. Die eigentliche Ursache derartiger Konflikte wird zwar ganz regelmäßig nicht in der Gesellschafterversammlung als solcher liegen, sondern in widerstreitenden Interessenlagen, etwa unterschiedlicher Gesellschafterstämme oder geschäftsführender und nicht geschäftsführender Gesellschafter. Jeder Gesellschafterkonflikt wird jedoch früher oder später auch in die Gesellschafterversammlung getragen werden. Den gesetzlichen und statutarischen Vorschriften zur Einberufung und Durchführung einer Gesellschafterversammlung kommt deshalb zwar lediglich eine dienende, gleichwohl eine potentiell eminent wichtige Funktion zu: Ein klares und rechtssicheres Verfahren der Entscheidungsfindung wird es nämlich am ehesten ermöglichen, materielle Konflikte effizient und lösungsorientiert auszutragen⁶.

1 Noack in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl. 2022, § 47 Rz. 2.

2 Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 48 Rz. 21.

3 Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 46 Rz. 1.

4 Vgl. hierzu Bochmann/Weig, RFamU 2022, 539, 540 f.

5 GmbHR 2024, 922 m. Komm. Wertenbruch.

6 Vgl. Bochmann, GmbHR 2017, 558 ff.

Anders als das Aktienrecht mit seinen weitgehend zwingenden Vorschriften zur Einberufung und Abhaltung von Hauptversammlungen zeigt sich das GmbH-Recht entsprechend seines generell **nachgiebigen Charakters** auch in Bezug auf die Gesellschafterversammlung offen für individuelle Wege, wenn es bereits in der Eingangsnorm zu den Rechten der Gesellschafter (§ 45 Abs. 2 GmbHG) klarstellt, dass die Vorschriften der §§ 46–51 GmbHG lediglich in Ermangelung besonderer Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags gelten. Das bedeutet allerdings nicht, dass das GmbH-Recht im Hinblick auf formale Fehler im Zusammenhang mit der Beschlussfassung „kulanter“ als das Aktienrecht wäre. Vielmehr können, nicht anders als im Aktienrecht, **formale Fehler** gravierende materielle Folgen in Gestalt der Nichtigkeit oder zumindest Anfechtbarkeit von Beschlüssen haben (s. Rz. I 1716 ff.). Gleichzeitig enthält das Gesetz hinreichend viele formale Stolpersteine, die aus dem Weg zu räumen eine wichtige Aufgabe der kontinuierlichen und individuellen Satzungsgestaltung ist.

Mit dem MoPeG wurden mit den §§ 110 ff. HGB rudimentäre Vorgaben zur Beschlussfassung, vor allem aber gesonderte Vorschriften zur Geltendmachung von Beschlussmängeln für **Personenhandelsgesellschaften** eingeführt. Der Gesetzgeber hat dies mit dem Hinweis versehen, er erwarte eine Ausstrahlungswirkung auf das GmbH-Recht¹. Ganz unabhängig von der Bewertung dieses Petiums wird sich die weitere Entwicklung des GmbH-Rechts dem nicht entziehen können. Die eingehende Begründung, weshalb das MoPeG in intertemporaler Hinsicht noch keine Auswirkungen auf den in der jüngsten Hannover-96-Enscheidung des BGH in Rede stehenden Beschluss habe², verdeutlicht jedenfalls, dass es grundsätzlich nicht ohne Relevanz bleiben wird.

Beratungshinweis:

1404

Neben der rechtssichereren Handhabung der gesetzlichen und gesellschaftsvertraglichen **Regelungen zu Gesellschafterversammlungen** ist es deshalb auch empfehlenswert, die Zweckdienlichkeit der gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu Gesellschafterversammlungen **kontinuierlich zu überprüfen** und gegebenenfalls anzupassen (s. zur Konfliktvorsorge näher Rz. I 1522; zur „Satzungsinventur“ im Allgemeinen Rz. I 410.2). Besondere Bedeutung hat die Gestaltung der Beschlussfassungsmodali-

¹ Begr. RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, 228; vgl. hierzu *Bayer/Rauch*, DB 2021, 2609 (2617); *Kaulbach*, ZHR 186 (2022), 729 (746 ff.); *Liebscher/Günthner*, ZIP 2022, 713 (721); *Wörner/Ebel*, NZG 2021, 963, (963 f.).

² BGH v. 16.7.2024 – II ZR 71/23, GmbHR 2024, 922 Rz. 13 m. Komm. *Wertenbruch* (Kind/Hannover 96).

täten im Hinblick auf § 48 Abs. 1 Satz 2 GmbHG und die damit verbundenen virtuellen Formate¹.

B. Zuständigkeiten der Gesellschafterversammlung

- 1405 § 45 Abs. 1 GmbHG bestimmt, dass sich die Rechte der Gesellschafter in Angelegenheiten der Gesellschaft nach dem Gesellschaftsvertrag bestimmen. In Ermangelung derartiger gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen finden ausweislich § 45 Abs. 2 GmbHG die §§ 46–51 GmbHG Anwendung. Bereits hieraus wird deutlich: Die Gesellschafterversammlung kann im Grundsatz selbst über den Umfang ihrer Zuständigkeiten bestimmen; sie hat als **oberstes Gesellschaftsorgan die Kompetenz-Kompetenz**². Bestimmte Kompetenzen hat die Gesellschafterversammlung jährlich oder zumindest regelmäßig wahrzunehmen (s. Rz. I 1406 ff.), andere lediglich situationsabhängig (s. Rz. I 1457 ff.).

I. Jährlich bzw. regelmäßig wiederkehrende Angelegenheiten

- 1406 In der Regel werden sich die jährlich oder zumindest regelmäßig wiederkehrenden Angelegenheiten in form- und fristlosen unstreitigen Routineversammlungen (s. eingehend unter Rz. I 1685 ff.) oder sogar ohne physische Versammlung (s. Rz. I 1689 ff.) erledigen lassen. Im Vordergrund steht deshalb, entsprechende Beschlussfassungen überhaupt rechtzeitig vorzubereiten. Es ist jedoch hervorzuheben, dass auch vermeintliche Routinegegenstände erhebliches Konfliktpotential in sich tragen können, das sich insbesondere dann aktualisieren kann, wenn von der Beschlussroutine der Vergangenheit abgewichen werden soll, etwa eine neue Ausschüttungspolitik eingeleitet wird oder Anlass besteht, bestimmten (Gesellschafter-)Geschäftsführern die Entlastung zu verweigern. Deuten sich etwaige Konflikte an, dürfte es sinnvoll sein, von vornherein den Mehraufwand der Einberufung und Durchführung einer „ordentlichen“ Gesellschafterversammlung zu betreiben (dazu unter Rz. I 1523 ff.).

1. Feststellung des Jahresabschlusses

- 1407 Nach § 46 Nr. 1 GmbHG ist die Gesellschafterversammlung für die **Feststellung** des Jahresabschlusses und die Entscheidung über die Gewinnverwen-

1 Eingehend Bochmann in FS Heidinger, 2023, 37 ff.

2 Hüffer/Schäfer in Habersack/Casper/Löbbecke, GmbHG, 3. Aufl. 2020, § 45 Rz. 5.

dung (s. dazu Rz. II 2701 ff.) zuständig und beschließt hierüber vorbehaltlich anderer gesellschaftsrechtlicher Vorgaben mit einfacher Mehrheit.

Die Feststellung des Jahresabschlusses als Anerkennung seiner Richtigkeit und Verbindlichkeit¹ wird durch die Geschäftsführung mit der **Aufstellung** des Jahresabschlusses gemäß den einschlägigen Vorschriften des Bilanzrechts vorbereitet (s. zur Aufstellung Rz. II 179 ff.). Wenngleich die Jahresabschlussaufstellung unentziehbare Kernkompetenz der Geschäftsführung ist (vgl. Rz. I 1411), so hat die **Gesellschafterversammlung** doch die **Letztentscheidungsgewalt über den Jahresabschluss** und ist dementsprechend **nicht an den Entwurf der Geschäftsführung gebunden**². Vielmehr kann sie den Abschluss – in den Grenzen von Recht und Satzung (vgl. § 42a Abs. 2 Satz 3 GmbHG) – beliebig ändern. Die Gesellschafter können hierzu Prüfungsmaßnahmen durchführen und Auskünfte von der Geschäftsführung verlangen.

§ 316 Abs. 1 Satz 2 HGB bestimmt, dass der Jahresabschluss prüfungspflichtiger Gesellschaften nicht festgestellt werden kann, wenn keine Prüfung stattgefunden hat. Das Unterbleiben der Prüfung – nicht die Versagung des Bestätigungsvermerks – hat die Nichtigkeit eines gleichwohl festgestellten Jahresabschlusses entsprechend § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG zur Folge³.

Der **Beschluss** über die Feststellung des Jahresabschlusses des vorangegangenen Geschäftsjahres **muss innerhalb der ersten acht Monate** oder, wenn es sich um eine **kleine Gesellschaft** i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB handelt, innerhalb der **ersten elf Monate des Geschäftsjahres** getroffen werden (§ 42a Abs. 2 Satz 1 GmbHG); satzungsmäßig können die genannten Fristen nicht verlängert, wohl aber verkürzt werden (§ 42a Abs. 2 Satz 2 GmbHG).

Die **Geschäftsführung** ist zur Aufstellung (vgl. § 41 GmbHG) und Vorlage (§ 42a Abs. 1 Satz 1 GmbHG) des Jahresabschlusses sowie zur **Einberufung einer Gesellschafterversammlung zur Feststellung** des Jahresabschlusses **verpflichtet**. Jeder Gesellschafter hat einen korrespondierenden **Anspruch** gegen die Gesellschaft **auf Aufstellung**⁴. Die Gesellschafterversammlung trifft eine Feststellungspflicht, und jeder einzelne Gesellschafter hat einen korrespondierenden mitgliedschaftlichen **Anspruch auf Feststellung** eines recht-

1 K. Schmidt/Bochmann in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 46 Rz. 13.

2 BGH v. 21.7.2008 – II ZR 39/07, GmbHHR 2008, 1092 (1094); K. Schmidt/Bochmann in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 46 Rz. 14.

3 Merkt in Hopt, HGB, 43. Aufl. 2024, § 316 Rz. 2; Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 60.

4 Verse in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2022, § 29 Rz. 17.

mäßigen Jahresabschlusses nach Ablauf des Geschäftsjahres¹, der spätestens nach Ablauf der gem. § 42a GmbHG einschlägigen oder satzungsmäßigen (kürzeren) Feststellungsfristen fällig wird². Im Verzögerungsfall kann eine entsprechende Feststellungsversammlung von einer 10-%-Minderheit gem. § 50 Abs. 1 GmbHG einberufen und notfalls von geringer beteiligten Gesellschaftern auch eingeklagt werden³, was sich wegen der damit verbundenen Verzögerung praktisch allerdings als wenig opportuner Weg erweisen dürfte. Da es aufgrund von Bewertungswahlrechten etc. typischerweise mehr als nur eine Möglichkeit gibt, einen Jahresabschluss für ein bestimmtes Geschäftsjahr rechtmäßig aufzustellen, stellt sich zudem die Frage, auf welches Ergebnis aus einer Bandbreite rechtmäßiger Ergebnisse sich der Feststellungsanspruch richtet⁴.

- 1412 Der **Feststellungsbeschluss** steht zur Disposition der jeweils erforderlichen Mehrheit (dazu Rz. I 1407) – kann von dieser also **durch erneuten Beschluss abgeändert oder aufgehoben werden** –, solange nicht bereits ein korrespondierender Ergebnisverwendungsbeschluss gefasst wurde. Denn Letzterer bringt individuelle Gewinnauszahlungsansprüche der Gesellschafter zur Entstehung, die durch Mehrheitsentscheid nicht mehr beeinträchtigt werden dürfen; konsequenterweise sind Modifikationen des Feststellungsbeschlusses nach Fassung des Ergebnisverwendungsbeschlusses nur einstimmig möglich⁵.

2. Ergebnisverwendung (§ 46 Nr. 1 Alt. 2, § 29 Abs. 2 GmbHG)

- 1413 Da der Feststellungsbeschluss lediglich die Höhe des verteilungsfähigen Gewinns, falls es einen solchen überhaupt gibt, verbindlich festlegt, ist darüber hinaus ein gesonderter Beschluss der Gesellschafter über die **Verwendung des Ergebnisses** erforderlich, und zwar ebenfalls mit einfacher Mehrheit, sofern der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht.
- 1414 Ein Verwendungsbeschluss ist nur dann **entbehrlich**, wenn bereits die **Satzung** hinreichend konkret bestimmt, wie ein festgestelltes Jahresergebnis zu verwenden ist, dass dieses z.B. vollständig ausgeschüttet werden soll oder aber in einer bestimmten anteiligen Höhe ausgeschüttet, in Gewinnrücklagen

1 BGH v. 14.9.1998 – II ZR 172/97, BGHZ 139, 299 (303) = GmbHR 1998, 1177 (1178); Verse in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2022, § 29 Rz. 19; zur Personenhandelsgesellschaft nach MoPeG Bochmann in Ebenroth/Boujong, HGB, 5. Aufl. 2024, § 121 Rz. 9 f.

2 Verse in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2022, § 29 Rz. 20.

3 K. Schmidt/Bochmann in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 46 Rz. 20.

4 Eingehend Verse in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2022, § 29 Rz. 19 ff.

5 K. Schmidt/Bochmann in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 46 Rz. 23.

eingestellt und im Übrigen auf neue Rechnung vorgetragen werden soll¹. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass weder die bei unbefangener Lektüre missverständliche Regelung in § 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG, wonach die Gesellschafter „Anspruch auf den Jahresüberschuss“ haben, soweit er nicht nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder durch Beschluss von der Verteilung ausgeschlossen ist, noch ein bloßes Vollausschüttungsgebot in der Satzung einen Verwendungsbeschluss erübrigert und nach überwiegender Meinung insbesondere nicht zu einem automatischen (Voll-)Ausschüttungsanspruch der Gesellschafter führt, wenn ein Verwendungsbeschluss unterbleibt². Die Satzung muss vielmehr deutlich machen, dass sie über den Regelungsgehalt des § 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG hinaus eine wie auch immer vom festgestellten Jahresergebnis abgeleitete automatische Ausschüttung gebietet. Keinesfalls kann aber die konkrete Feststellung des Jahresabschlusses durch eine abstrakte gesellschaftsvertragliche Regelung ersetzt werden.

Von der statutarischen Ersetzung der Verwendungsbeschlussfassung zu unterscheiden ist die **konkludente Beschlussfassung** im Rahmen eines Beschlusses, der sich nach seinem Wortlaut lediglich als solcher über die Feststellung des Jahresabschlusses darstellt. So wie in einem Gewinnverwendungsbeschluss auf der Grundlage des aufgestellten – nicht aber ausdrücklich festgestellten – Jahresabschlusses auch ein konkludenter Feststellungsbeschluss zu sehen sein wird³, so kann die Feststellung eines Jahresabschlusses, dem die Geschäftsführer einen Gewinnverwendungsvorschlag beigefügt haben, eine stillschweigende Beschlussfassung über die dem Vorschlag folgende Gewinnverwendung darstellen⁴.

Die **Gesellschafter haben** unter den gleichen Voraussetzungen und innerhalb der gleichen Fristen einen **Anspruch** gegen die Gesellschaft **auf die Herbeiführung eines Gewinnverwendungsbeschlusses** wie im Hinblick auf die Abschlussfeststellung (dazu Rz. I 1411). 1416

Nicht seltener **Anlass von Streitigkeiten** im Gesellschafterkreis ist die **Ausschüttungspolitik** und damit verbunden die konkrete Höhe von Ausschüttungen. Im GmbH-Recht existiert keine § 254 Abs. 1 AktG entsprechende Vorschrift, welche die „Aushungerung“ von Minderheitsgesellschaftern ver-

¹ K. Schmidt/Bochmann in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 46 Rz. 26.

² Verse in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2022, § 29 Rz. 38; a.A. insb. Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 29 Rz. 17.

³ BFH v. 16.5.2007 – I R 84/06, GmbHR 2007, 1058; s. auch Noack in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl. 2022, § 46 Rz. 19.

⁴ K. Schmidt/Bochmann in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 46 Rz. 10.

hindern soll. Allerdings gebietet die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht eine Abwägung der Thesaurierungsinteressen der Gesellschaft und der Ausschüttungsinteressen der Gesellschafterminderheit¹, wobei im Detail erhebliche rechtliche Unsicherheiten hinsichtlich der konkreten Grenzen unzulässiger, die Minderheit treuwidrig benachteiligender Verwendungsbeschlüsse bestehen. Treuwidrig sind Thesaurierungsbeschlüsse, die darauf angelegt sind, die **Minderheit „auszuhungern“** und damit zu bestimmten Dispositionen zu veranlassen, sowie Beschlüsse, bei denen das überwiegende Ausschüttungsinteresse der Minderheitsgesellschafter treuwidrig ignoriert wurde². Zur Treuepflichtgebundenheit der Stimmrechtsausübung s. Rz. I 1626 ff. Häufig scheitern hierauf gegründete Anfechtungsklagen jedoch, weil die schlüssige Darlegung einer derartigen Konstellation trotz gewisser prozessualer Erleichterungen³ auf erhebliche Schwierigkeiten stößt⁴. Die Ergebnisverwendung ist ein „Klassiker“ der Diskussion um satzungsdurchbrechende Beschlüsse. Nach der Hannover-96-Enscheidung des BGH⁵ wird man davon ausgehen können, dass diese zulässig sind, da sich am statutarischen Sollenzustand nichts ändert und eine Gesellschafterminderheit künftig jederzeit (im Rahmen einer Beschlussmängelklage) auf die Einhaltung der gesellschaftsrechtlichen Maximen beharren kann.

1418 Beratungshinweis:

Der Praxis ist zu empfehlen, bei Gesellschaftsgründung oder auch in einem späteren Stadium, in dem sich abzeichnet, dass der Gesellschafterkreis in unternehmerisch engagierte Gesellschafter und bloße „Anleger“ zerfallen könnte (z.B. im Zuge einer Unternehmensnachfolge), **statutarische Vorkehrungen im Hinblick auf die Ausschüttungspolitik** zu treffen⁶. Die Gestaltungsvarianten sind vielfältig und können entweder bei der Determinierung des feststellbaren Jahresergebnisses durch Bilanzierungsklauseln ansetzen oder bestimmte Ausschüttungs- oder aber Thesaurierungsgebote aufstellen⁷. Vgl. z.B. M 8, § 12 Abs. (2).

1 Vgl. z.B. OLG Nürnberg v. 9.7.2008 – 12 U 690/07, DB 2008, 2415.

2 Verse in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2022, § 29 Rz. 54.

3 OLG Brandenburg v. 31.3.2009 – 6 U 4/08, GmbHR 2009, 825.

4 Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 29 Rz. 21; andere Beurteilung der Erfolgsaussichten derartiger Klagen jedoch bei Einhaus/Selter, GmbHR 2016, 1177 (1186).

5 BGH v. 16.7.2024 – II ZR 71/23, GmbHR 2024, 922 Rz. 13 m. Komm. Wertensbruch (Kind/Hannover 96).

6 So auch Hommelhoff in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 29 Rz. 26.

7 Überblick bei Seibt in Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, 5. Aufl. 2023, § 2 Rz. 424 ff.

3. Bestellung des Abschlussprüfers (§ 318 Abs. 1 Satz 1 HGB)

Der Jahresabschluss von GmbH, die nicht kleine Gesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB sind, ist vor seiner Feststellung gem. § 316 Abs. 1 HGB durch den **Abschlussprüfer** zu prüfen; haben keine Prüfungshandlungen stattgefunden, ist ein gleichwohl festgestellter Jahresabschluss nichtig (vgl. bereits Rz. I 1409). Eine wirksame Bestellung setzt dreierlei voraus: (1) wirksame Wahl des Abschlussprüfers (§ 318 Abs. 1 Satz 1 HGB), (2) Erteilung des Prüfungsauftrags (§ 318 Abs. 1 Satz 4 HGB) und (3) Annahme des Prüfungsauftrags durch den Abschlussprüfer (vgl. § 318 Abs. 6 Satz 1 HGB¹, s. auch Rz. II 2622 ff.).

Die Wahl des Abschlussprüfers fällt originär in die Zuständigkeit der **Gesellschafterversammlung** (§ 318 Abs. 1 Satz 1 HGB), die vorbehaltlich anders lautender Satzungsregelungen² mit einfacher Mehrheit entscheidet. Die Satzung – nicht jedoch ein einfacher (satzungsdurchbrechender) Gesellschafterbeschluss – kann diese Auswahlkompetenz auf andere gesellschaftsinterne Entscheidungsträger übertragen, z.B. auf Aufsichtsrat, Beirat oder bestimmte Gesellschafter³. Mit Rücksicht auf das **Kontroll- und Überwachungsanliegen**, das mit der Abschlussprüfung verbunden ist, wird es nach überzeugender Auffassung jedoch nicht zulässig sein, die Auswahlkompetenz auf einen **Geschäftsführer** – und damit auch auf einen Gesellschafter-Geschäftsführer – zu übertragen⁴; dem widersprechende Satzungsbestimmungen sind analog § 241 Nr. 1 AktG nichtig und führen damit zum gesetzlichen Regime⁵. Gleichwohl **unterliegen Gesellschafter-Geschäftsführer** vorbehaltlich abweichender Satzungsbestimmungen **keinem Stimmverbot bei der Wahl des Abschlussprüfers**⁶.

Der Abschlussprüfer **soll** jeweils **vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt** werden, auf das sich die Prüfungstätigkeit erstreckt (§ 318 Abs. 1 Satz 3 HGB), also in der turnusgemäßen Gesellschafterversammlung für das laufende Geschäftsjahr.

Von der Wahl des Abschlussprüfers ist die **Erteilung des Prüfungsauftrags** zu unterscheiden. Den Prüfungsauftrag erteilen **grundsätzlich die Geschäftsführer** (§ 318 Abs. 1 Satz 4 Alt. 1 HGB). Hat die GmbH einen gesetzlich vor-

1 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 65.

2 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 65.

3 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 66.

4 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 66.

5 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 66.

6 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 65.

geschriebenen Aufsichtsrat, so erteilt dieser zwingend den Prüfungsauftrag (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG i.V.m. § 25 Abs. 1 Nr. 2 MitbestG bzw. § 1 Abs. 1 Nr. 3 DittelbG). Gleiches gilt vorbehaltlich anderer Satzungsregelungen für statutarische Aufsichtsräte und Beiräte mit Überwachungsfunktion¹.

- 1423 Die Abschlussprüferwahl ist auch in der GmbH aufsichtsrechtlich geprägt. Zu beachten sind insbesondere die Vorschriften der sog. **Abschlussprüferverordnung**². Zu den damit verbundenen Konsequenzen für sog. **Unternehmen von öffentlichem Interesse**, insbesondere zur **Pflichtrotation des Abschlussprüfers** (Art. 17 VO [EU] 537/2014) vgl. Rz. II 2670 ff. Für alle **GmbH** gilt das **Verbot** von Vereinbarungen der Gesellschaft mit Dritten, welche die **Wahl des Abschlussprüfers** auf bestimmte Kategorien oder Listen von Prüfern oder Prüfungsgesellschaften beschränken (§ 318 Abs. 1a HGB); entgegenstehende Abreden sind nichtig.
- 1424 **Kleine Kapitalgesellschaften**, welche nicht der gesetzlichen Pflichtprüfung unterfallen, können ihren Jahresabschluss und den Lagebericht auch **freiwillig prüfen lassen** und genießen bei der statutarischen Festlegung des diesbezüglichen Verfahrens, wenn nicht die dargestellten Regelungen zur gesetzlichen Prüfung gelten sollen, die allgemeine GmbH-rechtliche Gestaltungsfreiheit³. Außerdem kann von einer statutarisch vorgesehenen Prüfung durch satzungsdurchbrechenden Beschluss im Einzelfall abgesehen werden⁴.
- 4. Entscheidung über Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards und Konzernabschluss (§ 46 Nr. 1a und Nr. 1b GmbHG)**
- 1425 **Große GmbH** i.S.v. § 267 Abs. 3 HGB **können** gem. § 325 Abs. 2a HGB dafür optieren, anstelle des HGB-Einzelabschlusses einen nach **internationalen Rechnungslegungsstandards** i.S.v. § 315a HGB aufgestellten Jahresabschluss offenzulegen (vgl. Rz. II 604). § 46 Nr. 1a Alt. 1 GmbHG überträgt die Verantwortung für die diesbezügliche Entscheidung der Gesellschafterversammlung (vgl. auch § 42a Abs. 4 Satz 2 GmbHG). Da ein solcher IAS/IFRS-Abschluss insbesondere nicht maßgeblich für die Gewinnverwendung ist⁵, bedarf er auch keiner Feststellung. § 46 Nr. 1a Alt. 2 GmbHG sieht hingegen seine Billigung vor – und zwar gerade durch die Gesellschafterversammlung.

1 Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, Vor § 41 Rz. 67.

2 VO (EU) Nr. 537/2014, ABl. EU Nr. L 158 v. 27.5.2015, S. 196.

3 Altmeppen, GmbHG, 11. Aufl. 2023, § 42a Rz. 24.

4 BGH v. 23.9.1991 – II ZR 189/90, GmbHR 1991, 568 (569).

5 Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 46 Rz. 10.

bestehen. Eine inländische Gesellschaft unterhält mithin z.B. zu einer ihr nahestehenden inländischen Gesellschaft Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG, wenn diese Geschäftsbeziehung steuerlich einer ausländischen Betriebsstätte der nahestehenden Gesellschaft zuzuordnen sind¹. Geschäftsbeziehungen zum Ausland können auch bestehen, wenn ein Geschäftsvorfall zwischen ausländischen einander nahestehenden Personen vorliegt, der sich auf die Höhe der inländischen Einkünfte einer der Personen auswirkt (z.B. im Fall der Vermietung inländischen Grundbesitzes).

II. Verrechnungspreisermittlung (§ 1 Abs. 3, 3a, 3c, 3d und 3e AStG)

1. Überblick und Rechtsentwicklung

5759 Nach § 1 AStG war bei der Verrechnungspreisermittlung **bis zum Veranlagungszeitraum 2021** dreistufig vorzugehen:

- **Stufe 1 (Grundsatz):** Ermittlung uneingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte (§ 1 Abs. 3 Satz 1 und 4 AStG);
- **Stufe 2 (falls Stufe 1 nicht eingreift):** Ermittlung eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte durch sachgerechte Anpassungen (§ 1 Abs. 3 Satz 2–4 AStG);
- **Stufe 3 (falls auch Stufe 2 nicht eingreift):** Durchführung eines hypothetischen Fremdvergleichs (§ 1 Abs. 3 Satz 5–8 AStG).

5759.1 Mit dem **AbzStEntModG vom 2.6.2021**² wurde § 1 Abs. 3 AStG vollständig neu gefasst und die vorbeschriebene Differenzierung aufgegeben. Das BMF hatte sich hierzu mit Schreiben vom 14.7.2021³ geäußert. Dieses Schreiben wurde durch das BMF-Schreiben vom 6.6.2023 ersetzt⁴.

5759.2 Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung verweist das BMF-Schreiben auf die dem Schreiben als Anlage 1 beigefügten **OECD-Verrechnungspreisleitlinien** (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and

1 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 1.17 mit weiteren Beispielen.

2 BGBl. I 2021, 1259.

3 VWG VP v. 14.7.2021, BStBl. I 2021, 1098, Tz. 3.1 ff. S. dazu etwa *Saliger/Warrowske/Greil*, IStR 2021, 571.

4 VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.1 ff. S. dazu etwa *Liebchen*, IStR 2023, 555.

Tax Administration)¹, die damit für den Steuerpflichtigen maßgeblich sind. Damit soll eine internationale Ausrichtung gewährleistet und sichergestellt werden, dass eine international einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgt und damit Doppelbesteuerungen sowie doppelte Nichtbesteuerungen vermieden werden². Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sollen sowohl die Steuerpflichtigen als auch Finanzverwaltungen unterstützen, um den jeweiligen Einzelfall einer im internationalen Kontext sachgerechten Lösung zuzuführen. Entsprechend orientiert sich die deutsche Finanzverwaltung im Rahmen des geltenden innerstaatlichen Rechts grundsätzlich an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und dies unabhängig davon, ob ein DBA anzuwenden ist oder nicht oder der andere Staat OECD-Mitgliedstaat ist oder nicht.

Beratungshinweis:

5759.3

Für die Steuerpflichtigen und deren Berater ist es mithin erforderlich, sich nicht nur mit dem ca. 50seitigen BMF- Schreiben vom 6.6.2023 selbst, sondern zusätzlich mit den ihm beigefügten knapp 800 Seiten starken OECD-Verrechnungspreisleitlinien inkl. Anlagen auseinanderzusetzen.

2. Der Fremdvergleichsgrundsatz

Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person sind steuerlich danach zu beurteilen, ob sich die Beteiligten wie voneinander unabhängige Dritte verhalten haben oder verhalten (**Fremdvergleich**)³. Zugrunde zu legen ist die verkehrsübliche Sorgfalt eines auf Seiten beider Seiten anzunehmenden ordentlichen und gewissenhaften („doppelten“) Geschäftsleiters. Dies gilt sowohl im In- als auch im Outboundfall.

Bei der Durchführung des Fremdvergleichs ist nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG in einem ersten Schritt eine **Funktions- und Risikoanalyse** der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten vorzunehmen. Den Kern bildet hierbei der Risikokontrollansatz, wonach eine Zuordnung von Risiken auf Grundlage von (Personal-) Funktionen zur Kontrolle der Risiken erfolgt sowie von den finanziellen Mitteln zur Übernahme von Risiken abhängt. Es ist mithin zu analysieren, welche an dem Geschäftsvorfall Beteiligten a) die personellen Ressourcen und b) die tatsächliche Möglichkeit zur Kontrolle von Risiken und die finanziellen Mittel zur Tragung von Risiken haben.

1 S. zur Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 2.1 ff.

2 VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 2.1 ff.

3 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.1 ff.

- 5762 Die nach dieser Analyse einem Unternehmen zugeordneten **Funktionen, Risiken** und eingesetzten **Vermögenswerte** sind ein Maßstab für die Wertigkeit der Tätigkeit im Rahmen der Gesamtaktivität. Es ist mithin auf Basis der Beschreibung des Wertschöpfungsprozesses eine Wertschöpfungsanalyse vorzunehmen. Diese ist Grundlage für die funktions- und risikoadäquate Zuordnung des anteiligen Gewinns am Gesamtgewinn der multinationalen Unternehmensgruppe.
- 5763 Maßgebender **Zeitpunkt für den Fremdvergleich** ist grundsätzlich der Abschluss des Vertrags, nicht der Erfüllungszeitpunkt, § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG. Hierfür hat der Steuerpflichtige alle zu diesem Zeitpunkt verfügbaren, zur Preisbestimmung notwendigen Informationen zu ermitteln und nur diese zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige kann sich auf nachträglich bekannt gewordene externe Vergleichswerte stützen, soweit sich diese auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalls beziehen.
- 5763.1 **Beratungshinweis:**
Dies entspricht der bisherigen Verrechnungspreispraxis. Nach der h.M. in der Literatur wird damit jedoch nicht der sog. „**Price-Setting-Approach**“ festgeschrieben und bleibt der international anerkannt „**Price Outcome Approach**“ anwendbar¹.
- 5764 Nach Verwaltungsauffassung würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei der Verhandlung von Verträgen auch die Vereinbarung etwaiger **Kündigungs- und Änderungsoptionen** eruieren und entsprechend auch insbesondere Vereinbarungen mit längerer Laufzeit daraufhin überprüfen, ob eine Änderung der Vereinbarung rechtlich möglich und für sein Unternehmen wirtschaftlich vorteilhaft ist oder andere realistisch zur Verfügung stehende Handlungsalternativen bestehen. In derartigen Fällen ist für den Fremdvergleich grundsätzlich auf den Zeitpunkt abzustellen, an dem ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine bestehende Geschäftsbeziehung neu ausgestaltet hätte oder auf Basis einer anderen realistisch zur Verfügung stehenden Handlungsalternative eine neue Geschäftsbeziehung eingegangen wäre.
- 5765 Führen **nachträgliche Anpassungen** nach Vornahme des Soll-Ist-Vergleichs dazu, dass ein Unternehmen bevorzugt oder benachteiligt wird (z.B. durch das stetige Abstellen auf den obersten oder untersten Wert einer Bandbreite angemessener Ergebnisse), deuten solche Anpassungen grundsätzlich auf fremdunübliche (Vertrags-)Bedingungen hin.

¹ Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785 (1787) m.w.N. und dem Hinweis auf die Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion im Bundestag.

3. Verrechnungspreismethoden und Bewertungstechniken

Für die Ermittlung und Prüfung von Verrechnungspreisen sind insbesondere die folgenden Verrechnungspreismethoden zugrunde zu legen¹:

- **Preisvergleichsmethode:** Als Fremdvergleichspreis wird der zwischen Fremden im Markt tatsächlich zustande gekommene Preis für gleichartige Güter oder Leistungen angesetzt. Dabei kann auf Geschäfte zwischen fremden Dritten (**äußerer Preisvergleich**) oder auf Geschäfte, die das Unternehmen selbst mit anderen fremden Unternehmen durchgeführt hat (**innerer Preisvergleich**), abgestellt werden.
- **Wiederverkaufspreismethode:** Die Methode geht von dem Preis aus, zu dem die Ware an einen unabhängigen Abnehmer weiterveräußert wird. Dieser Preis wird um eine Marge des Verkäufers verringert, um den Fremdvergleichspreis für die Lieferung zwischen den nahestehenden Unternehmen zu ermitteln.
- **Kostenaufschlagsmethode:** Diese Methode geht von den beim herstellenden bzw. leistenden Unternehmen angefallenen Kosten aus. Auf diese Kosten wird ein betriebs- oder branchenüblicher Gewinnaufschlag erhoben.
- **Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode:** Bei dieser Methode werden (Netto-)Renditekennzahlen vergleichbarer Unternehmen (z.B. Nettomargin oder Kostenaufschläge) für einzelne Arten von Geschäftsvorfällen verwendet. Sie kann auf Routineunternehmen angewendet werden, wenn Fremdvergleichsdaten für die Anwendung der Standardmethoden nicht vorliegen. Diese Methode kommt in der Praxis z.B. zur Anwendung, wenn Verrechnungspreise mit Hilfe von Datenbankanalysen ermittelt werden.
- **Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode:** Die Methode kann herangezogen werden, wenn sich die Standardmethoden nicht oder nicht verlässlich anwenden lassen, etwa weil mehrere Konzernunternehmen als Strategieträger anzusehen sind. In diesen Fällen kann der Gewinn aus der Transaktion nach fremdüblichen Maßstäben auf die beteiligten Unternehmen aufgeteilt werden.

Die angeführten Methoden stellen keine abschließende Aufzählung dar. Auch eine Kombination der Methoden kann im Einzelfall angebracht sein.

Welche Methode zur Anwendung kommt, hängt von Art, Umfang und Qualität der verfügbaren Fremdvergleichsdaten sowie von den durch die beteiligten Unternehmen übernommenen Funktionen und getragenen Risiken ab.

¹ S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.9 ff.

Zur Bestimmung der anzuwendenden Methode ist deshalb zunächst eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen, mit deren Hilfe die am Verrechnungsverkehr beteiligten Unternehmen als **Strategieträger** (Entrepreneur) oder **Routineunternehmen** charakterisiert werden¹.

- Als **Strategieträger** wird ein Unternehmen bezeichnet, das als Ergebnis einer Funktions- und Risikoanalyse für den jeweiligen Geschäftsvorfall allein oder zusammen mit anderen nahestehenden Personen die wesentlichen Funktionen ausübt, die wesentlichen materiellen Wirtschaftsgüter und immateriellen Werte einsetzt und die wesentlichen Risiken übernimmt. Ihm gebührt der Großteil des Gewinnes.
- Als **Routineunternehmen** wird ein Unternehmen bezeichnet, das als Ergebnis einer Funktions- und Risikoanalyse für den jeweiligen Geschäftsvorfall allein oder zusammen mit anderen nahestehenden Personen die Routinefunktionen ausübt, nur in geringem Umfang Vermögenswerte einsetzt und nur geringe Risiken trägt. Routineunternehmen erzielen im Gegensatz hierzu üblicherweise geringe, aber relativ stabile Gewinne. Sie dürfen daher im Regelfall keine länger andauernde Verlustperiode hinnehmen, ohne einen angemessenen Totalgewinn innerhalb eines bestimmten überschaubaren Kalkulationszeitraums zu erwarten.

5767.1 Beratungshinweis:

Der Gesetzesbegründung lässt sich entnehmen, dass die Preisvergleichsmethode vorrangig zu wählen ist, wenn ihre Anwendungsvoraussetzungen vorliegen. Für die Praxis ist von Bedeutung, dass der Steuerpflichtige nur die tatsächlich angewandte Methode zu dokumentieren und zu begründen hat².

5768 Können für die Bestimmung eines Fremdvergleichspreises keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist der Fremdvergleichspris nach dem **hypothetischen Fremdvergleich** i.S.d. § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG unter Beachtung des § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG zu bestimmen. Hiervon ist grundsätzlich insbesondere dann auszugehen, wenn

- immaterielle Werte oder Rechte Gegenstand eines Geschäftsvorfalls sind (s. dazu Rz. III 5772 ff.),
- eine Funktionsverlagerung stattfindet (s. dazu Rz. III 5780 ff.) oder
- bei Anwendung der in Rz. III 5772 genannten Methode keine Vergleichswerte festgestellt werden können.

1 VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Anlage 2 (Glossar).

2 Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785 (1787).

Beim **hypothetischen Fremdvergleich** wird auf ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden abgestellt. Solche anerkannten Methoden sind insbesondere die Ertragswert- und Discounted-Cashflow-Methoden.

4. Vergleichbarkeitsanalyse und Bandbreitenbetrachtung (§ 1 Abs. 3 und 3a AStG)

Ein **Vergleich der Geschäftsbeziehungen**, wie sie zwischen fremden Dritten einerseits und zwischen einander nahestehenden Personen andererseits zu stande kommen, und ein Vergleich der Ergebnisse unabhängiger Unternehmen mit denen des geprüften Unternehmens sind nur dann aussagefähig, wenn die **Verhältnisse**, die den Geschäftsbeziehungen jeweils zugrunde liegen, **vergleichbar** sind¹. Für die Vergleichbarkeitsprüfung sind alle Faktoren heranzuziehen, die sich auf die Preisgestaltung auswirken könnten. Dazu gehören

- die vertraglichen Bedingungen, die dem Geschäftsvorfall zugrunde liegen,
- die von den einzelnen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, einschließlich der Zusammenhänge zwischen diesen Funktionen und der allgemeinen Wertschöpfung der multinationalen Unternehmensgruppe, der die Beteiligten angehören, der Begleitumstände des Geschäftsvorfalls und der branchenüblichen Gepflogenheiten (Funktions- und Risikoanalyse),
- die Eigenschaften des übertragenen Wirtschaftsguts oder der geleisteten Dienste,
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des Markts, auf dem sie tätig sind sowie
- die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien.

Beachte: Insbesondere diese Faktoren sind im Rahmen der Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO zu dokumentieren (s. dazu Rz. III 5809 ff.).

Bei der Analyse greift grundsätzlich das Prinzip der **Abschnittsbesteuerung**. Um die wirtschaftlichen Auswirkungen von Geschäfts-, Produkt- und Konjunkturzyklen sowie Sondereffekte zu berücksichtigen, kann es jedoch zweckmäßig sein, Mehrjahresanalysen durchzuführen. Durchschnittswerte von Vergleichswerten mehrerer Vorjahre dürfen daher verwendet werden, wenn dies zu einer besseren Qualität der Vergleichswerte führt als die Betrachtung von Vergleichswerten nur eines Wirtschaftsjahrs².

1 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.18 ff.

2 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.21.

5771 Die Vergleichbarkeitsanalyse ist grundsätzlich für den einzelnen Geschäftsvorfall vorzunehmen. In bestimmten Fällen geht die Finanzverwaltung jedoch von einer Betrachtung von **Leistungsbündeln** aus¹.

- Sind einzelne Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden oder folgen so eng aufeinander, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalls nicht möglich ist, sollten diese unter Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode zusammen beurteilt werden. Dies gilt insbesondere in Fällen langfristiger Verträge über Warenlieferungen und Dienstleistungen und einheitlicher Preisgestaltung für im Hinblick auf Art, Produktion oder Vertrieb eng miteinander verbundener Produkte (**Palettenbetrachtung**).
- Entspricht es der Geschäftsstrategie, bestimmte Geschäftsvorfälle zu bündeln, um über die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle und nicht unbedingt durch ein bestimmtes Produkt innerhalb dieses Portfolios einen angemessenen Gewinn zu erzielen (**Portfolioansatz**), sind diese Geschäftsvorfälle ebenfalls zusammen zu analysieren. Dies bedeutet aber nicht, dass für diese bei einem Steuerpflichtigen zusammengefassten Geschäftsvorfälle immer eine einheitliche Verrechnungspreismethode anzuwenden ist. Zudem ist es nicht fremdvergleichskonform, wenn bei Anwendung des Portfolioansatzes auf Ebene der Unternehmensgruppe ein Steuerpflichtiger eine unter dem fremdvergleichsüblichen Niveau liegende Vergütung erhält, um einem anderen Unternehmen dieser Unternehmensgruppe Vorteile zu verschaffen.
- Werden mehrere unterschiedliche Leistungen im Rahmen eines Vertrags als Gesamtpaket zur Verfügung gestellt (**Paketbetrachtung**) und wird hierfür ein Gesamtpreis vereinbart, kann von der Bestimmung von Einzelpreisen für die einzelnen Leistungen nur dann abgesehen werden, wenn für das Gesamtpaket verlässliche Fremddaten vorgelegt werden oder ein Wert auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs verlässlich bestimmt werden kann.

5771.1 Ein Ausgleich von Vorteilen mit Nachteilen aus Geschäftsvorfällen ist grundsätzlich nur dann fremdüblich, wenn der Steuerpflichtige bei Geschäftsvorfällen mit der ihm nahestehenden Person nachteilige Bedingungen im Hinblick darauf vereinbart hat, dass er von dieser nahestehenden Person im Rahmen der in Betracht stehenden Geschäftsbeziehung im Gegenzug Vorteile erhält². Ein solcher **Vorteilsausgleich** setzt voraus, dass

- die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang zueinander stehen,

1 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.23 ff.

2 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.25 ff.

- die Vor- und Nachteile bei den einzelnen Geschäftsvorfällen quantifiziert werden können und
- die Vorteilsverrechnung bewusst vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte.

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt nach § 1 Abs. 1a Satz 1 AStG regelmäßig zu einer **Bandbreite** von Werten. Diese Bandbreite ist einzuengen, wenn nach Vornahme etwaiger Anpassungen nach § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben (§ 1 Abs. 1a Satz 2 AStG); hierdurch soll erreicht werden, dass nur Werte in der Bandbreite verbleiben, die für einen Vergleich am besten geeignet sind. Bieten diese Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung, so ist nach § 1 Abs. 3a Satz 3 ff. AStG zu differenzieren. 5771.2

- Bei Anwendung des **tatsächlichen Fremdvergleichs** nach § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG bleiben aus dieser Bandbreite das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt (Interquartilsmethode). Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb dieser Bandbreite oder der eingeengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich, es sei denn, der Steuerpflichtige macht nicht glaubhaft, dass ein anderer Wert innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.
- Bei der Anwendung des **hypothetischen Fremdvergleichs** nach § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG ergibt sich aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers regelmäßig ein Einigungsbereich. In diesem Fall ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Beratungshinweis:

5771.3

Fraglich ist, ob die Werte mit einem relativ geringeren Grad an Vergleichbarkeit bereits vor Durchführung der Einengung der Bandbreite auszuschließen und damit nur die Werte mit einem verhältnismäßig gleichen Grad an Vergleichbarkeit einzugen sind (so die Gesetzesbegründung) oder ob sie erst durch die Einengung ausgeschlossen werden (so der Wortlaut von § 1 Abs. 3a AStG)¹.

Nach Verwaltungsauffassung würden unabhängige Unternehmen **verlustbringende Geschäftsaktivitäten** einstellen, wenn keine betriebswirtschaftlich fundierte Erwartung besteht, innerhalb eines überschaubaren Zeitraums ei- 5771.4

¹ Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785 (1788).

nen angemessenen Totalgewinn erzielen zu können. Im Gegensatz dazu kann es für eine multinationale Unternehmensgruppe ökonomisch sinnvoll sein, wenn ein zur Unternehmensgruppe zugehöriges Unternehmen seinen unwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fortführt. In solchen Fällen ist dieses Unternehmen von den davon profitierenden Unternehmen zu vergüten¹.

- 5771.5 Nicht als Strategieträger zu qualifizierende unabhängige Unternehmen (**Routineunternehmen**) dürften daher im Regelfall keine länger andauernde Verlustperiode hinnehmen, ohne einen angemessenen Totalgewinn innerhalb eines bestimmten überschaubaren Kalkulationszeitraums zu erwarten. Erzielt ein solches vergleichbares abhängiges Unternehmen aus einer Geschäftsbeziehung innerhalb von **fünf Wirtschaftsjahren** keinen angemessenen Gesamtgewinn, ist nach Verwaltungsauffassung grundsätzlich davon auszugehen, dass
- die Verrechnungspreise unangemessen sind,
 - Geschäftsvorfälle nicht identifiziert und bepreist wurden oder
 - Aufwendungen durch Interessen anderer Gruppenmitglieder mitverursacht sind (z.B. Markenwerbung, Statthalterfunktion in einem bestimmten Markt).

In solchen Fällen bemisst sich die Höhe einer Berichtigung nach einem Aufwendungfersatz zzgl. Gewinnaufschlag und nicht etwa nach den an andere Gruppenmitglieder ggf. entrichteten Leistungsentgelten (z.B. Lizzenzen, Zinsen, Wareneinkauf)². Der **Zeitraum** kann aufgrund besonderer Umstände **länger** (z.B. bei Geschäftsmodellen, die zu Beginn hohe Anfangsinvestitionen erfordern, oder in Zeiten schwieriger, von der Unternehmensgruppe nicht beeinflussbarer Marktbedingungen) **oder kürzer** (z.B. bei Produkten mit kurzem Lebenszyklus) als fünf Jahre sein. Ist im Zeitpunkt der Prüfung noch ungewiss, ob ein angemessener Totalgewinn erzielt werden kann, werden die Steuerfestsetzungen ggf. vorläufig durchgeführt (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO).

Beachte: Auf Verluste eines Unternehmens wird in der Praxis nicht selten durch Kapitalzuführungen oder kapitalersetzende Maßnahmen (z.B. Forderungsverzicht, Patronatserklärung) anderer gruppenzugehöriger Unternehmen statt mit Änderungen des Geschäftsmodells bzw. der Verrechnungspreise reagiert. Dies ist nach Verwaltungsauffassung ein Indiz dafür, dass die Fortführung der unrentablen Geschäftstätigkeit im (Mit-)Interesse der multinationalen Unternehmensgruppe liegt³.

1 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.31 ff.

2 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.33 ff.

3 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.37.

Die Prüfung, ob ein Unternehmen aus der Ausübung von Routinefunktionen innerhalb eines überschaubaren Zeitraums einen angemessenen (Total-)Gewinn erzielt, umfasst auch die Frage, ob der erzielte Gewinn gemessen am Funktions- und Risikoprofil des Unternehmens angemessen hoch ist. 5771.6

5. Anwendungsfälle

a) Immaterielle Werte (§ 1 Abs. 3c AStG i.V.m. § 1a AStG)

Immaterielle Werte sind Vermögenswerte, die

5772

- weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
- Gegenstand eines Geschäftsvorfalls sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
- einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.

Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer **Geschäftsbeziehung** erfolgt und hiermit eine **finanzielle Auswirkung** für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist. Eine **Entgeltfähigkeit** der Höhe nach ist daher nur dann anzunehmen, wenn der Nutzende aus einer tatsächlichen oder rechtlichen Einräumung der Nutzung, z.B. der Nutzung eines Unternehmenskennzeichens, einer Firma oder einer Marke, einen **wirtschaftlichen Vorteil** erwarten kann, unabhängig davon, ob dieser Vorteil tatsächlich eintritt (Ex-ante-Betrachtung). Die Bewertung richtet sich dann nach dem voraussichtlich eintretenden Nutzen. 5772.1

Die Verrechnung von Nutzungsentgelten entspricht nicht dem **Fremdvergleichsgrundsatz**, wenn die Nutzungsüberlassung im Zusammenhang mit Lieferungen oder Leistungen steht, bei denen unter Fremden die Überlassung des immateriellen Werts im Preis der Lieferung oder Leistung mit abgegolten sein würde. Dies kann insbesondere bei immateriellen Werten angenommen werden, die lediglich in Zusammenhang mit Vertriebsaktivitäten eines Unternehmens einer multinationalen Unternehmensgruppe genutzt werden, welches ausschließlich und erkennbar Produkte der multinationalen Unternehmensgruppe vertreibt. Ein Ausgleich von Vor- und Nachteilen bei gesonderter Inrechnungstellung von Lieferungen und Leistungen einerseits und für derartige Nutzungsüberlassungen andererseits wird von der Finanzverwaltung anerkannt¹. 5772.2

1 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.50.

5772.3 Grundsätzlich erfolgt die Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Werten nach den übernommenen Funktionen und Risiken und deren Kontrolle und folgt damit nicht alleine dem Eigentum oder der Inhaberschaft. Es ist vielmehr auf die **Wertschöpfungsbeiträge**, die aus der Ausübung von sog. **DEMPE-Funktionen** resultieren, abzustellen¹. Für diese ist eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Maßgebend ist danach, welche Gesellschaften in Bezug auf

- die Entwicklung (**Development**),
- die Verbesserung (**Enhancement**),
- die Erhaltung (**Maintenance**),
- den Schutz (**Protection**) und
- die Verwertung (**Exploitation**)

immaterieller Werte die maßgeblichen (Personal-)Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben und in welchem Umfang sie wertvolle immaterielle Werte einsetzen.

5772.4 Das DEMPE-Konzept führt dazu, dass der **Inhaber oder Eigentümer** eines immateriellen Werts nicht zwingend berechtigt ist, die Erträge aus einem immateriellen Wert abschließend zu vereinnahmen. Übernehmen andere Unternehmen DEMPE-Funktionen im Hinblick auf den immateriellen Wert, steht diesen ein fremdüblicher Anteil an den aus dem immateriellen Wert erzielten Erträgen zu.

5772.5 **Beratungshinweis:**

Denkbar ist z.B., dass eine Konzerngesellschaft eine Lizenz erwirbt, eine zweite die Qualitätsstandards schafft und eine dritte die strategische Leitung und Kontrolle übernimmt. Fraglich ist dann, wie diese Beiträge gewichtet werden; denkbar wäre etwas eine kostenorientierte Verteilung oder eine qualitative Gewichtung². Hierzu äußern sich die VWG VP nicht.

5772.6 Die bloße Nutzung eines **Unternehmenskennzeichens** innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ohne die Überlassung von Markenrechten

1 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.53 ff. S. zum DEMPE-Ansatz Jochimsen, IStR 2018, 670; Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785 (1790). S. zur Frage, ob die Implementierung des DEMPE-Konzepts Gewinnrealisierungen auslösen kann, Leonhardt, IStR 2021, 628.

2 S. dazu Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785 (1790).

oder anderen immateriellen Werten ist grundsätzlich nicht entgeltfähig. Dies gilt nicht, wenn sich allein aus der Nutzung von Unternehmenskennzeichen wirtschaftliche Vorteile ergeben und Dritte von dieser Nutzung ausgeschlossen werden können. Dagegen ist die Nutzung eines **Markenrechts** zu entgeltten, wenn sich aus der Nutzung des Markenrechts wirtschaftliche Vorteile ergeben und Dritte von dieser Nutzung nach einer für ein geographisches Gebiet, in dem die Nutzung erfolgt, geltenden Rechtsordnung ausgeschlossen werden könnten. Auch in den Fällen, in denen die Marke mit dem Unternehmenskennzeichen identisch oder nach wirtschaftlichen Aspekten untrennbar verbunden ist, kann die Nutzung des Markenrechts unter den genannten Voraussetzungen dem Grunde nach entgeltfähig sein. Beim **Vertrieb von Markenerzeugnissen** ist die Benutzung von Marken und Unternehmenskennzeichen regelmäßig nicht separat zu vergüten, da der wirtschaftliche Vorteil hieraus bereits im Abgabepreis für diese Erzeugnisse berücksichtigt wurde¹.

b) Warenlieferungen und Dienstleistungen

Werden im Zusammenhang mit der Lieferung von Gütern oder Waren **Finanzierungsleistungen** (z.B. nicht handelsübliche Zahlungsziele, Kundenfinanzierung), Beistellungen oder Nebenleistungen vereinbart, hat der Fremdvergleichspreis dies zu berücksichtigen (s. zu Finanzierungsleistungen auch Rz. III 5774 f.). Soweit über diese Leistungen gesonderte Verträge abgeschlossen werden, kann ein **Vorteilsausgleich** zulässig sein.

Sind Güter oder Waren unter **Nutzung eines immateriellen Werts** (z.B. eines gewerblichen Schutzrechts, eines Geschmacksmusterrechts, eines Urheberrechts, einer nicht geschützten Erfahrung oder einer sonstigen die Technik bereichernden Leistung, eines Sortenschutzrechts, eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder eines ähnlichen Rechts oder Wertes) hergestellt worden, liegt in deren Erwerb und dem anschließenden Gebrauch oder Verbrauch durch den Erwerber regelmäßig keine entgeltfähige und entgeltpflichtige Nutzung des immateriellen Werts.

Eine **Dienstleistung** ist nur dann entgeltfähig, wenn ein unabhängiger Dritter als Leistender dazu bereit wäre, diese Dienstleistung gegen Entgelt zu erbringen, und ein unabhängiger Dritter bereit wäre, eine Vergütung für diese Dienstleistung zu ertragen, oder ein unabhängiger Dritter im eigenen Unternehmen die Dienstleistung als Eigenleistung erbringen würde.

Gesellschafteraufwand ist nicht entgeltfähig. Gesellschafteraufwand ist der durch die Tätigkeit oder Leistung eines Unternehmens der multinationalen

1 VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.55 ff.

Unternehmensgruppe veranlasste Aufwand, der aufgrund der Stellung oder der Pflichten einer kapital- oder vermögensmäßigen Beteiligung verursacht ist. Insbesondere sind dies Tätigkeiten oder Leistungen des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder vergleichbarer ausländischer Leitungs- oder Kontrollgremien und Leistungen im Zusammenhang mit Gesellschafterversammlungen, der Ausgabe von Anteilen am Kapital und der Börsennotierung des Gesellschafters, oder mit dem Schutz und der Verwaltung der Beteiligungen einschließlich Führungs- und Kontrolltätigkeiten. Vorteile, die sich aus der Zugehörigkeit zur multinationalen Unternehmensgruppe und ohne aktives Zutun ergeben, wie etwa ein Rückhalt in der multinationalen Unternehmensgruppe, sind ebenfalls nicht vergütungsfähig.

- 5773.4 Für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen von Dienstleistungen ist grundsätzlich die **Kostenaufschlagsmethode** unter Einbezug aller hierfür notwendigen direkten und indirekten Kosten anzuwenden, wenn die Anwendung der Preisvergleichsmethode nicht die geeignete Methode ist. Stehen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Warenlieferungen, können sie nicht gesondert verrechnet werden, wenn sie üblicherweise zwischen Dritten durch den Warenpreis abgegolten sind (z.B. Garantie-, Wartungs- oder branchenübliche Kulanzleistungen)¹.
- 5773.5 Für entgeltfähige **Routinedienstleistungen** mit geringer Wertschöpfung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ist der Fremdvergleichspreis grundsätzlich nach der **Kostenaufschlagsmethode** zu bestimmen. Ein Kostenaufschlag i.H.v. **fünf Prozent** kann im Regelfall als fremdüblich angesehen werden, wenn dies in der multinationalen Unternehmensgruppe nachweislich einheitlich tatsächlich umgesetzt wird. Eine Routinedienstleistung mit geringer Wertschöpfung ist eine Dienstleistung, die von einem oder mehreren Mitgliedern einer multinationalen Unternehmensgruppe im Auftrag eines oder mehrerer anderer Gruppenmitglieder ausgeübt wird, und
- die einen unterstützenden Charakter aufweist,
 - die nicht Gegenstand der Haupttätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe im Außenverhältnis zu Dritten ist,
 - zu deren Erbringung weder einzigartige noch wertvolle immaterielle Werte verwendet oder geschaffen werden,
 - die für den Leistenden weder mit der Übernahme oder der Kontrolle wesentlicher Risiken verbunden ist noch die Entstehung wesentlicher Risiken zur Folge hat.

1 S. dazu VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.62 ff.

Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung können demzufolge beispielsweise Dienstleistungen im Bereich des Rechnungswesens und HR (z.B. Buchhaltung, Personalwesen). Keine Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung sind nach Verwaltungsmeinung dagegen insbesondere Forschung und Entwicklung, Herstellung und Produktion sowie Verkauf, Marketing und Vertrieb¹.

Bei **Konzernumlagen** gelten die allgemeinen Grundsätze zu Dienstleistungen. Werden durch ein Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe zentral wahrgenommene Lenkungs- und Verwaltungsaufgaben für andere gruppeninterne Unternehmen erbracht, kann die Zuordnung der in diesem Zusammenhang entstandenen Einzel- und Gemeinkosten (z.B. allgemeine Konzernverwaltung, zentrales Finanzmanagement) gegenüber den die Leistungen empfangenden Unternehmen anhand eines sachgerechten Verteilungsschlüssels (indirekte Abrechnung, Konzernumlage) anerkannt werden, wenn eine direkte Zuordnung den beteiligten Unternehmen nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich wäre. Ein sachgerechter **Verteilungsschlüssel** kann in Abhängigkeit von der jeweiligen Aufgabe beispielsweise der Umsatz oder die Anzahl der Mitarbeiter sein. Die Berechnung hat auf **Istkostenbasis** zu erfolgen. Sollte zunächst eine Berechnung auf Plankostenbasis vorgenommen worden sein, ist spätestens zum Jahresende ein Abgleich mit den Istkosten und eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen².

c) Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG)

Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten (§ 1 Abs. 3d Satz 2 AStG). Nach § 1 Abs. 3d Satz 1 AStG entspricht es **nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz**, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

- der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er a) den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können **und** b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet
oder
- soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden

1 VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.74 ff.

2 VWG VP v. 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1093, Tz. 3.78 ff.

den Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

5775 Beratungshinweis:

Für die Unternehmen ergibt sich hieraus das Erfordernis, die Fremdüblichkeit von Finanzierungsbeziehungen sowohl dem Grunde (§ 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 1 AStG) als auch der Höhe nach (§ 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 2 AStG) bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses der Finanzierungsbeziehung zu dokumentieren¹.

d) Finanzdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG)

5776 Bei Finanzdienstleistungen i.S.d. § 1 Abs. 3e AStG handelt es sich um Fälle, in denen eine Finanzierungsbeziehung vermittelt oder weitergeleitet wird. Nach § 1 Abs. 3e Satz 1 AStG ist eine solche Finanzdienstleitung regelmäßig dann funktions- und risikoarm, wenn diese Leistung von einem Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe erbracht wird. Von einer **funktionsarmen Finanzdienstleistung** ist nach § 1 Abs. 3e Satz 2 AStG regelmäßig auch dann auszugehen, wenn ein Unternehmen in der Unternehmensgruppe für ein oder mehrere Unternehmen der Unternehmensgruppe die Steuerung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft, übernimmt. Etwas anderes gilt in beiden Fällen dann, wenn anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachgewiesen wird, dass es sich nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt.

5777 Beratungshinweis:

Nicht geklärt sind die Steuerfolgen einer fremdunüblichen Handhabung².

5778–5779 Einstweilen frei.

1 Kluge/Probst, IStR 2024, 615.

2 S. dazu Schnitger/Schäfer, IStR 2024, 606, 614.

Es stellen sich bei Umstrukturierungen insbesondere folgende Fragen¹:

- Bleibt der Gewinnabführungsvertrag auch nach der Umwandlung von Organträger oder Organgesellschaft zivilrechtlich wirksam bestehen?
- Kann der Gewinnabführungsvertrag infolge der Umwandlung aus wichtigem Grund (steuerunschädlich) gekündigt werden?
- Werden schon bestehende Laufzeiten eines Gewinnabführungsvertrages angerechnet?
- Besteht die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger auch nach der Umwandlung von Organgesellschaft oder Organträger fort?
- Kann bei einem in der Vergangenheit liegenden Umwandlungstichtag (steuerlicher Übertragungstichtag) eine Organschaft auf diesen Zeitpunkt erstmals begründet werden oder ist dies erst zu Beginn des folgenden, ggf. umgestellten Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft möglich (rückwirkende Fiktion der finanziellen Eingliederung)?
- Welche Auswirkungen ergeben sich für das steuerliche Einlagekonto und den Sonderausweis?
- Welche haftungsrechtlichen Risiken ergeben sich aus § 73 AO?

I. Verschmelzung

1. Organträger

a) Verschmelzung des Organträgers

Wird der Organträger auf ein anderes Unternehmen verschmolzen, so tritt der übernehmende Rechtsträger als **Gesamtrechtsnachfolger** in den bestehenden **Gewinnabführungsvertrag** ein². Hinsichtlich der Prüfung der fünfjähri-

1 Umfassend zu Fragen der Umwandlung und ertragsteuerlichen Organschaft: *Neumann* in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 14 Rz. 523 ff.; *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anh. 1 UmwStG Rz. 1 ff. (Stand: März 2021); *Klauck*, StB 2023, 201; *Schweik*, GmbH-StB 2024, 114; *Prinz*, FR 2024, 14; *Levedag*, GmbHR 2024, R136; *Dibbert*, DStR 2024, 1107 und speziell zum gewerbesteuerlichen Schachtelpatent nach § 9 Nr. 2a GewStG vgl. *Liedgens/Neudenberger*, Ubg 2024, 127.

2 UmwSt.-Erl. 2011, Org.01; BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551; BFH v. 11.7.2023 – I R 45/20, BStBl. II 2024, 438 = GmbHR 2024, 612.

gen Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags wird die **Vertragslaufzeit** gegenüber der Übertragerin und der Übernehmerin **zusammengefasst**¹. Sind die **Eingliederungsvoraussetzungen** zum übernehmenden Rechtsträger ebenfalls erfüllt, so kann die Organschaft nahtlos zum übernehmenden Unternehmen fortgeführt werden.

- 6011 Erfolgt die Verschmelzung des Organträgers gem. § 2 UmwStG **rückwirkend** und ist die **Organgesellschaft** weiterhin **finanziell** – bis zur Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister bei der übertragenden Gesellschaft – **eingegliedert**, so kann diese Eingliederungsvoraussetzung ab dem steuerlichen Übertragungstichtag der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet werden². Es handelt sich hier nicht um eine Rückwirkung der Eingliederungsvoraussetzungen, sondern die beim bisherigen Organträger vorliegende finanzielle Eingliederung wird lediglich einem anderen Steuerpflichtigen zugerechnet. Die steuerliche Anerkennung der Organschaft ab dem **Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft** setzt nach Auffassung der Finanzverwaltung aber voraus, dass dem übernehmenden Rechtsträger auch die Beteiligung an der Organgesellschaft steuerlich **rückwirkend** ab dem Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft **zuzurechnen** ist. Voraussetzung für die unmittelbare Anschlussorganschaft ist danach, dass der Organträger mit **steuerlicher Wirkung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft** verschmolzen wird³. Soweit eine Verschmelzung im Konzern erfolgt, kann ggf. eine schon vorher bestehende „mittelbare“ finanzielle Eingliederung helfen.

Die von der Finanzverwaltung zusätzlich geforderte Voraussetzung, wonach eine umwandlungssteuerliche Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft vorliegen müsse, hat der BFH in insgesamt vier Urteilen eine Absage erteilt⁴. Laut BFH sind weder im Wortlaut des § 12 Abs. 3 UmwStG i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG noch im Zweck dieser Regelungen Anhaltspunkte erkennbar, welche für die strikte Sichtweise der Finanzverwaltung sprechen. Vielmehr stehen die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung gleichberechtigt nebeneinander; sie können den gleichen

1 UmwSt.-Erl. 2011, Org.01 und 11.

2 UmwSt.-Erl. 2011, Org.02 und 03 m. weiteren Einzelheiten.

3 UmwSt.-Erl. 2011, Org.02; a.A. BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551. Vgl. dazu auch *Dötsch* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anh. 1 UmwStG Rz. 22 (Stand: Oktober 2020).

4 Vgl. BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551; BFH v. 11.7.2023 – I R 36/20, BStBl. II 2024, 419 = GmbHR 2024, 558; BFH v. 11.7.2023 – I R 40/20, BStBl. II 2024, 434 = GmbHR 2024, 608 und BFH v. 11.7.2023 – I R 45/20, BStBl. II 2024, 438 = GmbHR 2024, 612.

Zeitraum betreffen, müssen es aber nicht¹. Demzufolge kann laut BFH das Merkmal der finanziellen Eingliederung auch dann erfüllt sein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungsstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird. Der BFH begründet dies mit der insoweit schon bisher herrschenden sog. **Fußstapfentheorie**², die dazu führt, dass der übernehmende Rechtsträger vollumfänglich, d.h. auch hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung, in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt³. Im Fall einer **Verschmelzung** auf einen **unterjährigen Verschmelzungsstichtag** wird dem übernehmenden Rechtsträger in seiner Funktion als neuer Organträger die Beteiligung und ggf. auch das gesamte steuerliche Ergebnis des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft steuerlich zugerechnet⁴. Dies kann im Ergebnis dazu führen, dass es trotz des umwandlungssteuerrechtlich auf acht Monate begrenzten Rückwirkungszeitraums zu einer Ergebniszurechnung für bis zu 12 Monate kommt⁵.

Beratungshinweis:

6011.1

Mit der Fortentwicklung und Ausweitung der Fußstapfentheorie bei unterjährigen Verschmelzungen sowie im Fall des qualifizierten Anteiltausches nach § 21 UmwStG (vgl. hierzu Rz. III 6028) bestätigt der BFH die ganz überwiegende Auffassung in der Literatur⁶ indem er klarstellt, dass Umwandlungen im Hinblick auf das Merkmal der **finanziellen Eingliederung** nicht generell rückbeziehungsfeindlich sind⁷. Für die Gestaltungsberatung ergeben sich neue **Gestaltungsmöglichkeiten**, da sich

1 BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551, Rz. 38.

2 Bereits im Jahr 2010 hat der BFH im Fall einer rückwirkenden Teilbetriebsausgliederung mit anschließender Anteilseinbringung ein Organschaftsverhältnis von Beginn des Wirtschaftsjahres an bejaht. Infolge der Gesamtrechtsnachfolge tritt nämlich der übernehmende Rechtsträger umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein. Dies erstreckt sich auch auf die körperschaftsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen, so der BFH im Urteil v. 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl. II 2011, 528 = GmbHR 2010, 1268. Vgl. zudem BFH v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67 = GmbHR 2011, 44.

3 BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551.

4 § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG knüpft an den gesamten Gewinn nach dem handelsrechtlichen Jahresabschluss zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an, sodass laut BFH keine Rechtsgrundlage für eine zeitanteilige unterjährige Einkommenszurechnung besteht, vgl. BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551, Rn. 44 m.w.N.

5 Schwetlik, GmbH-StB 2024, 114.

6 Vgl. BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551, Rz. 38 m.w.N. sowie Dibbert, DStR 2024, 1107 m.w.N.

7 Dibbert, DStR 2024, 1107.

die finanzielle Eingliederung zur Begründung oder (nahtlosen) Fortführung einer ertragsteuerlichen Organschaft in Grenzen rückwirkend über den **umwandlungssteuerlichen Übertragungsstichtag** hinaus herstellen lässt¹. Die BFH-Urteile sind im Bundessteuerblatt veröffentlicht und gegenwärtig nicht mit einem Nichtanwendungserlass belegt. Es bleibt abzuwarten, ob die restriktive Sichtweise der Finanzverwaltung² in der Neufassung des Umwandlungssteuererlasses weiterhin enthalten sein wird. In der ersten Entwurfssatzung³ wurden die Urteile jedenfalls noch nicht berücksichtigt⁴.

- 6012 Bestand zur übertragenden Gesellschaft kein Organschaftsverhältnis, lag jedoch zu dieser die finanzielle Eingliederung vor, und soll nun gegenüber der Übernehmerin ein **neues Organschaftsverhältnis** begründet werden, so kann dies rückwirkend ab dem Übertragungsstichtag erfolgen⁵, wenn zusätzlich der Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen wird. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht, wenn die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung erst infolge der Umwandlung geschaffen werden, also z.B. eine nur durch die Verschmelzung „zusammengerechnete“ Mehrheitsbeteiligung die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung erfüllt⁶. Zur gegenteiligen Auffassung des BFH, wonach eine erstmalige Begründung einer Organschaft durch den übernehmenden Rechtsträger auch mit steuerlicher Rückwirkung möglich ist, vgl. die Ausführungen unter Rz. III 6011 f.
- 6013 Soll zur übernehmenden Gesellschaft kein Organschaftsverhältnis begründet werden, so liegt in dem Tatbestand der Verschmelzung des Organträgers ein steuerlich unschädlicher, sog. **wichtiger Grund zur Aufhebung bzw. Kündigung** des Gewinnabführungsvertrags (vgl. hierzu Rz. III 5926 ff.)⁷. Ein wichtiger Grund ist allerdings dann nicht anzunehmen, wenn die Beendigung des Gewinnabführungsvertrags vor Ablauf des Fünf-Jahres-Mindestzeitraums schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststand.

b) Verschmelzung auf den Organträger

- 6014 Eine Verschmelzung einer nicht am Organschaftsverhältnis beteiligten übertragenden Gesellschaft auf den Organträger hat auf das Organschaftsverhältnis

1 Prinz, FR 2024, 14.

2 Vgl. UmwSt.-Erl. 2011, Org.02 und 03.

3 UmwStE-Entwurf v. 11.10.2023 – IV C 2-S 1978/19/10001:013.

4 Zum Entwurf des neuen Umwandlungssteuererlasses vgl. *Link*, GmbHR 2023, 1177; *Hageböke/Stangl*, FR 2023, 1117; *Link*, DStR 2024, 1056.

5 UmwSt.-Erl. 2011, Org.03.

6 UmwSt.-Erl. 2011, Org.03.

7 Vgl. UmwSt.-Erl. 2011, Org.11; R 14.5 Abs. 6 Sätze 1 und 2 KStR 2022; *Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 4 Rz. 20.

nis keine Auswirkung¹. Die Verschmelzung der Organgesellschaft auf den Organträger (*Upstream-Merger*) führt zur Beendigung des Gewinnabführungsvertrags (vgl. hierzu nachstehend Rz. III 6015).

2. Organgesellschaft

a) Verschmelzung der Organgesellschaft

Wird die Organgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen, so endet das bisherige Organschaftsverhältnis, weil der Gewinnabführungsvertrag zwingend endet². Wird die Verschmelzung **rückwirkend** nach § 2 UmwStG durchgeführt, so erfolgt die Kündigung bzw. Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags rückwirkend zum steuerlichen Übertragungstichtag. Die Verschmelzung der Organgesellschaft stellt zwar auch einen steuerlich anerkannten wichtigen Grund zur Beendigung des Gewinnabführungsvertrags dar³, jedoch endet die Organschaft ohnehin „automatisch“, so dass es keiner Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags bedarf.

Beratungshinweis:

6015.1

Die Rückwirkung der Beendigung des Gewinnabführungsvertrags erfolgt nur steuerlich; die gesellschaftsrechtliche Haftung des bisherigen Organträgers endet hingen erst mit dem Tag der Wirksamkeit der Verschmelzung (Eintragung im Handelsregister). Auf diesen Tag ist handelsrechtlich „abzurechnen“ (i.d.R. durch Erstellung einer Bilanz).

Handelt es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine GmbH, zu der ein **Organschaftsverhältnis begründet** werden soll, so können nach Auffassung der Finanzverwaltung bei einer rückwirkenden Verschmelzung die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung **nicht rückwirkend** einer anderen Person zugerechnet werden, sondern erst ab dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Verschmelzung⁴. Dies betrifft den Fall, in dem erst durch die Verschmelzung und die dabei gewährten Anteile die finanzielle Eingliederung geschaffen wird.

1 UmwSt.-Erl. 2011, Org.20.

2 Vgl. OLG Karlsruhe v. 29.8.1994 – 15 W 19/94, DB 1994, 1917 m.w.N.; ebenso das Steuerrecht in UmwSt.-Erl. 2011, Org.21 i.V.m. Rz. 00.03; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anh. I UmwStG Rz. 12 (Stand: März 2021); a.a. Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 14 Rz. 288 für den Fall, dass der aufnehmende Rechtsträger ebenfalls taugliche Organgesellschaft ist.

3 Bestätigt durch BFH v. 11.7.2023 – I R 36/20, BStBl. II 2024, 419 = GmbHR 2024, 558.

4 UmwSt.-Erl. 2011, Org.21.

b) Verschmelzung auf die Organgesellschaft

- 6017 Durch die Verschmelzung auf eine Organgesellschaft wird das bestehende Organschaftsverhältnis nicht tangiert, vorausgesetzt, die finanzielle Eingliederung besteht auch nach der Verschmelzung fort¹. Während die Verschmelzung auf die Organgesellschaft somit auf das bestehende Organschaftsverhältnis und die Organgesellschaft selbst i.d.R. keine unmittelbaren Auswirkungen hat (Ausnahme ggf. Übernahmegewinn bzw. -verlust und Mehr- und Minderabführungen), kann eine solche Verschmelzung auf die Frage der Steuerneutralität bei der übertragenden Gesellschaft nach neuerer Auffassung der Finanzverwaltung dann Auswirkungen haben, wenn der Organträger kein Körperschaftsteuersubjekt ist².

II. Aufspaltung und Abspaltung

1. Organträger

- 6018 Werden Teile des Vermögens des Organträgers auf einen neuen Rechtsträger abgespalten und bleibt die Organbeteiligung (mehr als 50 % der Stimmrechte) beim übertragenden Rechtsträger zurück, so hat dies grundsätzlich auf den Bestand des Gewinnabführungsvertrags keine Auswirkungen³. Allerdings besteht wohl auch hier die Möglichkeit, den Gewinnabführungsvertrag aufgrund geänderter Verhältnisse steuerunschädlich aus wichtigem Grund zu kündigen⁴.
- 6019 Wird die Beteiligung an der Organgesellschaft vom Organträger auf eine andere Gesellschaft abgespalten, so erfolgt dies im Rahmen einer partiellen Gesamtrechtsnachfolge, ähnlich einer (Teil-)Verschmelzung des Organträgers. Der übernehmenden Gesellschaft wird die gegenüber dem übertragenden Organträger zum steuerlichen Übertragungstichtag bestehende finanzielle Eingliederung zugerechnet, so dass die Organgesellschaft nahtlos fortgeführt werden kann⁵. Dies setzt nach Auffassung der Finanzverwaltung aber voraus, dass

1 UmwSt.-Erl. 2011, Org.29. Zu den Folgen eines Übernahmegewinns und -verlusts und evtl. Mehr- und Minderabführungen vgl. UmwSt.-Erl. 2011, Org.30 bis Org.34; FG Rheinland-Pfalz v. 10.9.2019 – 1 K 1418/18, EFG 2020, 61 (nrkr. Az. BFH: I R 51/19).

2 UmwSt.-Erl. 2011, Rz. 11.08.

3 UmwSt.-Erl. 2011, Org.09; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anh. 1 UmwStG Rz. 30 (Stand: Januar 2017).

4 R 14.5 Abs. 6 Sätze 1 und 2 KStR 2022.

5 UmwSt.-Erl. 2011, Org.07; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anh. 4 Rz. 24.

der Stichtag der Abspaltung dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft entspricht. Ob die Finanzverwaltung an dieser Zusatzvoraussetzung auch zukünftig festhalten wird, ist angesichts der aktuellen BFH-Rechtsprechung¹ fraglich (vgl. hierzu Rz. III 6010 f.). Letztlich bleibt abzuwarten, ob die vom BFH zu Verschmelzungsfällen aufgestellten Grundsätze im neuen Umwandlungssteuererlass enthalten sein und zugleich auf Spaltungsfälle ausgeweitet werden². In diesem Fall besteht nach bisheriger Auffassung aber auch die Möglichkeit, den Gewinnabführungsvertrag aufgrund geänderter Verhältnisse steuerunschädlich aus wichtigem Grund zu kündigen³.

Wird das Vermögen des Organträgers **aufgespalten**, so tritt der übernehmende Rechtsträger gemäß **Spaltungsvertrag oder -plan** in den bestehenden Gewinnabführungsvertrag ein⁴. Es besteht die Möglichkeit einer steuerunschädlichen Kündigung aus wichtigem Grund. Liegen die Organschaftsvoraussetzungen zum übernehmenden Rechtsträger weiterhin vor, so kann grundsätzlich auch hier das Organschaftsverhältnis nahtlos fortgeführt werden. Insgesamt sollte das unter Rz. III 6010 ff. zur Verschmelzung des Organträgers und auf den Organträger Ausgeführte auch bei der Auf- und Abspaltung des Organträgers und auf den Organträger gelten⁵.

2. Organgesellschaft

Werden aus dem Vermögen der **Organgesellschaft** Teile **abgespalten**, so hat dies grundsätzlich auf den Fortbestand des Gewinnabführungsvertrags und der Organschaft keine Auswirkungen, solange weiterhin die Eingliederungsvoraussetzungen zum Organträger erfüllt sind⁶. Wird jedoch die Organgesellschaft **aufgespaltet**, endet der Gewinnabführungsvertrag und damit auch das Organschaftsverhältnis⁷. Soll zu einem der übernehmenden Rechtsträger das

¹ Vgl. BFH v. 11.7.2023 – I R 21/20, BStBl. II 2024, 413 = GmbHR 2024, 551; BFH v. 11.7.2023 – I R 36/20, BStBl. II 2024, 419 = GmbHR 2024, 558 und BFH v. 11.7.2023 – I R 45/20, BStBl. II 2024, 438 = GmbHR 2024, 612.

² Vgl. hierzu auch Prinz, FR 2024, 14; Prinz/Solowjeff, DB 2023, 1433.

³ R 14.5 Abs. 6 Sätze 1 und 2 KStR 2022.

⁴ Vgl. UmwSt.-Erl. 2011, Org.06; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Anh. 1 UmwStG Rz. 31 (Stand: Januar 2017); Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anh. 4 Rz. 23.

⁵ So auch Prinz, FR 2024, 14 und Prinz/Solowjeff, DB 2023, 1433.

⁶ UmwSt.-Erl. 2011, Org.22. Beachte jedoch zu den verschärften Voraussetzungen von Personengesellschaften als Organträger Rz. III 5851 f.; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anh. 4 Rz. 33.

⁷ UmwSt.-Erl. 2011, Org.23; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anh. 4 Rz. 30.

Organschaftsverhältnis fortgeführt werden, so ist **erneut ein Gewinnabführungsvertrag** mit fünfjähriger Mindestlaufzeit abzuschließen. Die Organschaft kann – nach Auffassung der Finanzverwaltung – erst ab dem tatsächlichen Vorliegen der finanziellen Eingliederung zum übernehmenden Rechtsträger (Wirksamkeit der Umwandlung) neu begonnen werden¹.

III. Formwechsel

1. Organträger

- 6022 Der Formwechsel des Organträgers in eine andere Kapitalgesellschaft (z.B. AG in GmbH) lässt die Organschaft unberührt. Wird der Organträger formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt, so hat dies ebenfalls grundsätzlich auf den Fortbestand des Organschaftsverhältnisses keinen Einfluss, solange weiterhin die Organschaftsvoraussetzungen erfüllt sind².

6023 **Beratungshinweis:**

Der Formwechsel des Organträgers wird von der Finanzverwaltung nicht als wichtiger Grund zur steuerunschädlichen (vorzeitigen) Beendigung des Gewinnabführungsvertrags anerkannt³.

2. Organgesellschaft

- 6024 Bei einem Formwechsel der Organgesellschaft von Kapital- zu Kapitalgesellschaft wird das Organschaftsverhältnis bei weiterem Vorliegen der Organschaftsvoraussetzungen fortgeführt. Ein wichtiger Grund zur Kündigung des Gewinnabführungsvertrags liegt nicht vor⁴. Beim Formwechsel der Organgesellschaft (nicht des Organträgers) in eine Personengesellschaft endet allerdings steuerlich das Organschaftsverhältnis⁵ rückwirkend zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, weil die Personengesellschaft nicht Organgesellschaft i.S.d. §§ 14 ff. KStG sein kann⁶.

1 Vgl. zur parallelen Behandlung bei der Verschmelzung der Organgesellschaft Rz. III 6016.

2 UmwSt.-Erl. 2011, Org.10; *Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, Anh. 4 Rz. 27.

3 Vgl. UmwSt.-Erl. 2011, Org.12.

4 UmwSt.-Erl. 2011, Org.26 i.V.m. R 14.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2022; *Dötsch* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Die Körperschaftsteuer, Anh. 1 UmwStG Rz. 47 (Stand: Januar 2017).

5 UmwSt.-Erl. 2011, Org.24.

6 *Dötsch* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, Die Körperschaftsteuer, Anh. 1 UmwStG Rz. 47 (Stand: Januar 2017).

5. Abschnitt

Der Geschäftsführer

I. Grundfall: Reguläre Abberufung eines Geschäftsführers bei altersbedingtem Ausscheiden und Neubestellung; Anstellungsvertrag (Fremdgeschäftsführer); Geschäftsordnung

1. Fallgestaltung (S. V 380)
2. Checkliste (S. V 380)
3. Muster (S. V 380/1)
 - Bestellungs- und Abberufungsbeschluss M 161
 - Niederlegungserklärung M 162
 - Anstellungsvertrag (Fremdgeschäftsführer) M 163
 - Handelsregister-Anmeldung M 164
 - Geschäftsordnung M 165
4. Kosten, Steuern (S. V 396/1)
 - Einstweilen frei M 166

II. Bestellung eines beherrschenden Gesellschafters zum Geschäftsführer

1. Fallgestaltung (S. V 397)
2. Checkliste (S. V 397)
3. Muster (S. V 397)
 - Bestellung des beherrschenden Gesellschafters . . M 167
 - Anstellungsvertrag (beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer) . . M 168
 - Handelsregister-Anmeldung M 169
 - Einstweilen frei M 170

III. Kündigung und Abberufung eines Geschäftsführers aus wichtigem Grund; Aufhebungsvereinbarung

1. Fallgestaltung (S. V 404)
2. Checkliste (S. V 404)
3. Muster (S. V 404/1)
 - Abmahnung M 171
 - Abberufungsbeschluss M 172
 - Handelsregister-Anmeldung M 173
 - Fristlose Kündigung M 174
 - Aufhebungsvertrag M 175

IV. Verzicht auf eine Pensionszusage

1. Fallgestaltung (S. V 410)
2. Checkliste (S. V 410)
3. Muster (S. V 410)
 - Verzichtsvertrag (unentgeltlich) M 176
 - Verzichtsvertrag (entgeltlich) M 177
 - Gesellschafterbeschluss M 178
4. Kosten, Steuern (S. V 413)

V. Mandatspause des Geschäftsführers

1. Fallgestaltung (S. V 414)
2. Checkliste (S. V 414)
3. Muster (S. V 414/1)
 - Verlangen M 179
 - Abberufungs- und Zusicherungsbeschluss M 179a
4. Kosten (S. V 416/1)

I. Grundfall: Reguläre Abberufung eines Geschäftsführers bei altersbedingtem Ausscheiden und Neubestellung; Anstellungsvertrag (Fremdgeschäftsführer); Geschäftsordnung

1. Fallgestaltung

Der bisherige kaufmännische Geschäftsführer scheidet aus Altersgründen aus¹. Er wird abberufen, alternativ legt er sein Amt nieder. Die Stelle wird neu besetzt, es wird ein neuer Geschäftsführer bestellt und mit diesem ein Anstellungsvertrag geschlossen. Zugleich verabschiedet die Gesellschafterversammlung eine Geschäftsordnung für die Geschäftsführung.

2. Checkliste

- | | |
|--|---------|
| 1. Zwingend ² : Schriftliche Einladung zur Gesellschafterversammlung | → M 143 |
| 2. Zwingend: Schriftlicher Bestellungs- und Abberufungsbeschluss ³ | → M 161 |
| 3. Alternativ zwingend: Schriftliche Niederlegungserklärung | → M 162 |
| 4. Empfehlenswert: Schriftlicher Anstellungsvertrag (Fremdgeschäftsführer) | → M 163 |
| 5. Zwingend: Notariell beglaubigte Anmeldung des Geschäftsführerwechsels zum Handelsregister | → M 164 |
| 6. Empfehlenswert: Textförmliche Geschäftsordnung für die Geschäftsführung | → M 165 |

1 Vgl. zur Anwendung des AGG bei sog. Altersklauseln BGH v. 26.3.2019 – II ZR 244/17, GmbHR 2019, 659 (m. Anm. *Kothe-Heggemann*).

2 Die Formen und Fristen sind verzichtbar (§ 51 Abs. 3 GmbHG, vgl. *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 51 Rz. 31 ff.), statt einer Versammlung kann auch schriftlich, textförmlich oder mittels Videokonferenz abgestimmt werden (§ 48 Abs. 2 GmbHG).

3 Statt einer Abberufung kann der Geschäftsführer auch das Amt niederlegen. Zur missbräuchlichen Amtsübertragung vgl. OLG Frankfurt v. 11.11.2014 – 20 W 317/11, GmbHR 2015, 363. Zur Niederlegungserklärung vgl. Rz. I 2183 ff., *Holthausen*, GmbHR 2020, 1205 und → M 162.

3. Muster

M 161 Abberufungs- und Bestellungsbeschluss (Fremdgeschäftsführer)¹

Niederschrift²

Protokoll über die Gesellschafterversammlung der [...] [Firma] GmbH

Am heutigen [...] [Datum] fand eine Gesellschafterversammlung der [...] [Firma] GmbH, [...] [Ort] (HRB [...] [Nummer] Amtsgericht [...] [Ort]) in [...] [Ort], [...] [Straße, Hausnr.] statt.

Es waren anwesend³:

- 1 Weitere Muster für Gesellschafterbeschlüsse (Auswahl): Feststellung des Jahresabschlusses, Gewinnverwendung → M 80; Außerordentliche Gesellschafterversammlung (Einziehung von Geschäftsanteilen) → M 115; Zustimmungsbeschluss zur Übertragung von Geschäftsanteilen → M 122; Zustimmungsbeschluss zur Teilung von Geschäftsanteilen → M 132; Ordentliche Gesellschafterversammlung → M 144; Außerordentliche Gesellschafterversammlung → M 151; Abberufung eines Geschäftsführers aus wichtigem Grund → M 172.
- 2 Eine Niederschrift (vom Versammlungsleiter oder den Teilnehmern unterzeichnetes Protokoll) ist bei der GmbH nicht vorgeschrieben (*Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 48 Rz. 18*). Anders nur, wenn der Beschlussgegenstand (z.B. Satzungsänderung, vgl. § 53 Abs. 3 GmbHG) zwingend notarielle Form erfordert. Die Niederschrift ist aber allgemein anerkannt. Vorliegend ist de facto Schriftform oder Protokollierung erforderlich. Denn gem. § 39 Abs. 2 Satz 1 GmbHG sind der An- oder Abmeldung des Geschäftsführers die Urkunden über die Bestellung/Abberufung beizufügen. Daher bestehen die meisten Registergerichte auf Vorlage eines schriftlichen Beschlusses. Zur Wahrung der Form der Niederschrift ist die Unterzeichnung durch den Vorsitzenden und den Protokollführer ausreichend, wenn nicht die Satzung eine strengere Form (z.B. Unterzeichnung durch alle Gesellschafter) vorsieht. § 126 BGB findet keine Anwendung. Zur Problematik des Nachweises i.S.d. § 39 Abs. 2 GmbHG bei elektronischer Be schlussfassung vgl. *Beckmann/Düsterbeck, GmbHR 2022, 243*.
- 3 Gem. § 48 Abs. 1 Satz 2 GmbHG können Versammlungen auch ohne entsprechende Satzungsermächtigung fernmündlich oder mittels Videokommunikation abgehalten werden, wenn sämtliche Gesellschafter sich damit in Textform einverstanden erklären (vgl. ausführlich Rz. I 1706 ff.). Satzungsänderungen können gem. § 53 Abs. 3 i.V.m. § 2 Abs. 3 Satz 3 und 4 GmbHG auch mittels Videokommunikation gem. §§ 16a–16e und § 40a BeurkG erfolgen (vgl. im Einzelnen Rz. I 432.1). Voraussetzung hierfür ist entweder eine ausdrückliche Satzungsbestim mung oder das Einverständnis aller teilnehmenden Gesellschafter (§ 48 Abs. 1 Satz 2 GmbHG).

1. Von der Geschäftsführung¹: Herr [...] [Vorname] [Name], Vorsitzender; Herr [...] [Vorname] [Name], kaufmännischer Geschäftsführer.
2. Von den Gesellschaftern: Herr [...] [Vorname] [Name], persönlich²; Herr [...] [Vorname] [Name], persönlich;
[...] [etc.].

Der Vorsitzende der Geschäftsführung übernahm gemäß § [...] [Nummer] der Satzung den Vorsitz³. Er stellte fest, dass alle Gesellschafter mit der gesetzlichen Frist (§ 51 Abs. 1 Satz 2 GmbHG) von einer Woche durch eingeschriebenen Brief⁴ eingeladen worden sind. Er stellte ferner fest⁵, dass 1.200.000 Stimmen (entsprechend 100 % der gesamten Stimmenzahl von 1.200.000) anwesend sind. Die Gesellschafterversammlung ist damit ordnungsgemäß eingeladen und beschlussfähig⁶.

Die Versammlung begann um [...] [Uhrzeit]. Gegen die Ernennung von Herrn Rechtsanwalt [...] [Name] zum Schriftführer wurden keine Einwände erhoben. So- dann wurde die Tagesordnung wie folgt abgehandelt:

-
- 1 Die Anwesenheit der Geschäftsführer in der Gesellschafterversammlung ist nicht zwingend. Die Geschäftsführer haben auch kein Anwesenheitsrecht (*Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 48 Rz. 5). Sie können aber von den Gesellschaftern durch Mehrheitsbeschluss „zitiert“ werden (*Seibt* in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 48 Rz. 20).
 - 2 Stellvertretung ist zulässig, wenn die Satzung nichts anderes bestimmt. Die Vollmacht bedarf vorbehaltlich einer strengeren, durch die Satzung angeordneten Form der Textform (§ 47 Abs. 3 GmbHG).
 - 3 Enthält die Satzung keine entsprechende Bestimmung, so sollte ein Gesellschafter einen Antrag zur Geschäftsordnung (ankündigungs frei) stellen und eine geeignete Person – i.d.R. den Vorsitzenden der Geschäftsführung (bei GmbH mit Aufsichts- oder Beirat auch den Vorsitzenden dieses Gremiums) – zum Versammlungsleiter wählen lassen. Einfache Mehrheit genügt (Rz. I 1586).
 - 4 Frist gem. § 51 Abs. 1 Satz 2 GmbHG mindestens eine Woche (vgl. zur Berechnung *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 51 Rz. 13 ff.; *Seibt* in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 51 Rz. 13 f.). Sie kann durch die Satzung verlängert werden. Einschreibebrief ist gesetzlicher Formzwang (§ 51 Abs. 1 Satz 1 GmbHG), der aber durch die Satzung modifiziert werden kann.
 - 5 Nach allg.M. besitzt der Versammlungsleiter jedenfalls dann ein Beschlussfeststellungsrecht, wenn Satzung oder Gesellschafterbeschluss ihm dieses zuweist (vgl. *Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 48 Rz. 17a; *Seibt* in Scholz, GmbHG, 13. Aufl. 2024, § 48 Rz. 52 f.; BGH v. 21.6.2010 – II ZR 230/08, GmbHR 2010, 977). Fehlt eine Kompetenzzuweisung, so ist unklar, ob dem Versammlungsleiter dies kraft Amtes auch stillschweigend zusteht (Rz. I 1651).
 - 6 Das GmbH-Gesetz kennt kein Mindestquorum für die Beschlussfähigkeit (*Bayer* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 47 Rz. 8). Etliche GmbH-Satuzungen sehen ein solches aber vor.

1. Die Bestellung von [...] [Vorname] [Name] zum Geschäftsführer wird mit sofortiger Wirkung widerrufen¹.

Ja-Stimmen:	1.200.000
Enthaltungen:	-
Nein-Stimmen:	-

Der Vorsitzende stellte fest, dass der Tagesordnungspunkt damit einstimmig verabschiedet ist.
2. Dem Geschäftsführer wird für das Geschäftsjahr [...] [Jahr] Entlastung² erteilt.

Ja-Stimmen:	1.200.000
Enthaltungen:	-
Nein-Stimmen:	-

Der Vorsitzende stellte fest, dass der Tagesordnungspunkt damit einstimmig verabschiedet ist.
3. Es wird festgestellt, dass sich die Gesellschafter durch Vorlage von Zeugnissen früherer Arbeitgeber sowie eines Auszugs aus dem Führungszeugnis Gewissheit über die Bestellungsfähigkeit des designierten Geschäftsführers verschafft haben⁴.

1 Zu sog. Kopplungsklauseln vgl. Rz. I 2508 f.; *Holthausen*, NZG 2022, 731; *Graf v. Westphalen*, NZG 2020, 321; *Lohr*, GmbHSB 2017, 61 und OLG Saarbrücken v. 8.5.2013 – 1 U 154/12–43, GmbHR 2013, 758. Zur Abberufung aus wichtigem Grund KG v. 9.3.2023 – 2 U 56/19, GmbHR 2023, 552 m. Anm. *Knaier*; BGH v. 4.4.2017 – II ZR 77/16, GmbHR 2017, 701; zur Treuepflicht bei der Abberufung aus wichtigem Grund OLG Hamm v. 25.7.2016 – 8 U 160/115, GmbHR 2016, 1154; *Werner*, GmbHR 2015, 1185. Zur Abberufung des Gesellschafter-Geschäftsführers vgl. *Leinekugel*, GmbHR 2023, 1123, 1186. Zum Vertrauensentzug als wichtigem Grund vgl. *Schrader/Siegel*, GmbHR 2022, 337.

2 Zum Haftungsverzicht gegenüber ausscheidenden Geschäftsführern vgl. *Vath*, GmbHR 2013, 1137; *Lieder*, NZG 2015, 569. Zum (ausgeschlossenen) Regress der GmbH gegen den Geschäftsführer wegen einer Kartellbuße vgl. OLG Düsseldorf v. 27.7.2023 – 6 U 1/22, GmbHR 2024, 527 und *Ristelhuber*, GmbHR 2024, 509. Zur Entlastung trotz eigenmächtiger Erhöhung der eigenen Bezüge vgl. OLG Brandenburg v. 24.1.2024 – 7 U 2/23, ZIP 2024, 888. Zur Verjährung von Ansprüchen aus § 43 Abs. 2 GmbHG vgl. *Strothmann*, GmbHR 2023, 896.

3 Falls die Satzung keine höhere Mehrheit vorschreibt, genügt für die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern die einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen (§ 47 Abs. 1 GmbHG sowie Rz. I 2084 und I 2158).

4 Derartig (weitgehende) Erkundigungen fordert die Praxis (noch) nicht. In § 6 Abs. 5 GmbHG ist aber latent das Gebot einer Habilitätsprüfung durch die Gesellschafter enthalten (vgl. OLG Düsseldorf v. 14.11.2022 – 12 W 17/22, GmbHR 2023, 225). Vgl. zum Ganzen auch *Kleindiek* in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl. 2023, § 6 Rz. 44 ff.; Rz. I 2067 und *Geißler*, GmbHR 2021, 521.