

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer Februar 2023

1. Kassen-Nachschauf und Übergang zur Außenprüfung

Für den Übergang von einer Kassen-Nachschauf auf eine Außenprüfung sind bestimmte Voraussetzungen zu beachten.

Hintergrund

Die Klägerin, eine GmbH, betrieb einen Restaurationsbetrieb mit Bar und einem Lieferservice. Im September 2021 wurde bei ihr eine Kassen-Nachschauf durchgeführt. Die Prüfer stellten Unregelmäßigkeiten fest. Sie baten um weitere Aufzeichnungen, die ihnen nicht zur Verfügung gestellt wurden. Ein sog. Kassensturz konnte nicht durchgeführt werden. Im Oktober 2021 wurde der Klägerin der Übergang zu einer Außenprüfung mitgeteilt.

Die Klägerin legte Einspruch ein und begründete dies unter Darlegung der aus ihrer Sicht strittigen Punkte aus der Kassen-Nachschauf. Das Finanzamt wies den Einspruch zurück. Insbesondere führte es aus, dass aufgrund der im Rahmen der Kassen-Nachschauf festgestellten Mängel ein Übergang zu einer Außenprüfung möglich gewesen sei. Die im Rahmen der Kassen-Nachschauf zu Tage getretenen Fragen seien mitnichten alle geklärt. Die Klägerin wandte sich an das zuständige Finanzgericht.

Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab. Die Anordnung des Übergangs zur Außenprüfung sei rechtmäßig, urteilte das Finanzgericht. Die allgemeinen Voraussetzungen für eine Kassen-Nachschauf hätten unzweifelhaft vorgelegen. Die Klägerin habe eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt und eine Kasse geführt. Der Übergang von einer Kassen-Nachschauf zu einer Außenprüfung sei dabei regelmäßig dann geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig sei und auch die gesetzlichen Folgen einer Außenprüfung eintreten sollen.

Ein solcher Anlass liegt insbesondere dann vor, wenn die Kassen-Nachschauf zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen und Buchungen geführt hat. Auch die Nichtvorlage von Unterlagen und die sonstige fehlende Kooperationsbereitschaft von Steuerpflichtigen können den Übergang rechtfertigen. Hier seien den Prüfern Unterlagen verweigert worden, dies allein schon wäre ein Grund gewesen, den Übergang zu einer Außenprüfung zu rechtfertigen. Der Übergang zu einer Außenprüfung sei eine Ermessensentscheidung, die zu begründen sei. Das Ermessen sei, soweit vom Gericht überprüfbar, zutreffend ausgeübt worden.

2. Zur Abgrenzung von Spenden gegenüber Betriebsausgaben und verdeckter Einlagen

Eine gemeinnützige Körperschaft kann aus ihrem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine begrenzt abzugsfähige Spende i. S. v. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG an ihre ebenfalls gemeinnützige Tochtergesellschaft leisten.

Hintergrund

Der eingetragene Verein (V) verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke und ist wegen Förderung von Wissenschaft und Forschung als gemeinnützig anerkannt. Er unterhält u. a. mit der Erstellung von Gutachten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der laut Satzung ausschließlich dem Zweck dient, Eigenmittel für die gemeinnützige Tätigkeit bereitzustellen.

V ist zu 90 % an der als gemeinnützig anerkannten A-gGmbH (A) beteiligt. Ihr Unternehmensgegenstand ist u. a. die Forschung auf technischen Gebieten. Die A unterhält ebenfalls einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

V wandte der A aus Mitteln des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verschiedene Beträge zu. A stellte über diese Beträge Spendenbescheinigungen aus. Die Zuwendungen flossen bei A dem ideellen Bereich zu und wirkten sich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht einkünfteerhöhend aus.

Das Finanzamt vertrat Auffassung, die Zuwendungen an die A seien nicht als Spende, sondern als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen und somit als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage) zu behandeln. Denn die A erfülle auch Satzungszwecke des V. Insofern sei davon auszugehen, dass V die an die A geleisteten Zuwendungen einem fremden Dritten nicht gewährt hätte. Ferner habe in der A ein erheblicher Finanzierungsbedarf bestanden.

Das Finanzgericht gab der Klage im Streitpunkt statt. Es änderte die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuer-Messbescheide dahingehend, dass die Zuwendungen nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage), sondern als abziehbare Spenden gewertet werden.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision des Finanzamts zurück. Es liegt keine verdeckte Einlage vor. Die Zuwendungen sind als Spende (im Rahmen des begrenzten Abzugs) zu berücksichtigen.

Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG sind Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) einer Kapitalgesellschaft zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke abziehbar. Das gilt auch für (partiell) steuerbefreite gemeinnützige Körperschaften i. S. v. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, soweit sie (wie im Streitfall) aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Spende an eine andere steuerbegünstigte Tochterkörperschaft leisten.

Darin liegt keine unzulässige Umgehung gemeinnützigkeits- oder spendenrechtlicher Grundsätze. Zwar kann der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft keine Spende an den eigenen ideellen Bereich dieser Körperschaft leisten. Es liegt jedoch kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn eine gemeinnützige Einrichtung einen Teil ihrer steuerbegünstigten Aktivitäten auf eine Tochtergesellschaft verlagert und sodann eine Spende aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an die Tochtergesellschaft leistet.

Verdeckte Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten. Ob eine derartige Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist aufgrund eines Fremdvergleichs zu beurteilen. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter (bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns) der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte. Ist nach dem Fremdvergleich eine verdeckte Einlage zu bejahen, scheidet eine Spende schon "dem Grunde nach" aus.

Hiervon ausgehend ist eine (begrenzt) abziehbare Spende zu bejahen. Für den Fremdvergleich ist auf einen Geschäftsleiter abzustellen, der sich (mit Ausnahme der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit) in der Situation des Geschäftsleiters der leistenden Körperschaft befindet. Denn der Fremdvergleich verlangt lediglich das "Wegdenken" der Nahestehensbeziehung. Das Fortbestehen der übrigen Beziehungen wird unterstellt. Damit tritt, wie vom Finanzgericht festgestellt, die Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der A als Hauptmotiv der Zuwendungen in den Vordergrund. Die finanzielle Stärkung der A war lediglich ein günstiger Nebeneffekt. Dass die Zahlungen unmittelbar nach dem Erhalt von A als Spenden behandelt und dem ideellen Bereich zugeordnet wurden, kann zudem als Indiz für das Fehlen einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gewertet werden.

3. Zur steuerlichen Behandlung eines inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlusses

Ein punktuell satzungsdurchbrechender Beschluss über eine inkongruente Vorabausschüttung, der von der Gesellschafterversammlung einstimmig gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, ist als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss der Besteuerung zugrunde zu legen.

Hintergrund

X war 2012 bis 2015 Geschäftsführer und zu 50 % Gesellschafter der K-GmbH. Weiterer Gesellschafter der K-GmbH zu 50 % war die T-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls X war.

Der Gesellschaftsvertrag der K-GmbH enthielt keine Regelung zur Gewinnverteilung. Insbesondere enthielt er keine Öffnungsklausel i. S. d. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, die eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung durch gesonderte Beschlussfassung im Einzelfall zuließ.

In den Streitjahren fasste die Gesellschafterversammlung der K-GmbH jeweils einstimmig Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse, mit denen die Vorabausschüttungen nur an die T-GmbH (nicht auch zu 50 % an X als Mitgesellschafter) verteilt und ausgezahlt wurden.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Ausschüttungsbeschlüsse seien wegen der inkongruenten Verteilung der Vorabgewinne zivilrechtlich nichtig. X habe – veranlasst durch sein Gesellschaftsverhältnis zur K-GmbH – den ihm zustehenden Anteil an der Ausschüttung der T-GmbH zugewandt und dadurch (der Abgeltungsteuer unterliegende) Einkünfte aus verdeckter Gewinnausschüttung erzielt.

Das Finanzgericht gab der Klage mit der Begründung statt, punktuell gegen die gesetzliche Gewinnverteilung verstoßende Beschlüsse über Vorabgewinnausschüttungen seien gleichwohl zivilrechtlich wirksam und steuerlich für die Zurechnung der Kapitaleinkünfte zu beachten.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof teilt die Auffassung des Finanzgerichts. Die Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen. Die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse, in denen an X keine Ausschüttungsbeträge verteilt wurden, sind zivilrechtlich wirksam. X hat den Einkünfteerzielungsstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG (Gewinnanteile) nicht verwirklicht.

Enthält der Gesellschaftsvertrag – wie hier – keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung und keine Öffnungsklausel i. S. d. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, sind die Gewinne nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile zu verteilen. Hiervon abweichende, satzungsdurchbrechende Gesellschafterbeschlüsse mit Dauerwirkung sind nichtig, wenn nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (notarielle Beurkundung, Eintragung im Handelsregister) eingehalten werden.

Von (nichtigen) Beschlüssen mit Dauerwirkung sind satzungsdurchbrechende punktuelle Beschlüsse, deren Wirkung sich in einem Einzelakt erschöpft, zu unterscheiden. Durch sie soll die Satzung nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden. Solche Beschlüsse sind nicht nichtig, sondern (nur) bei der GmbH anfechtbar. Unabhängig davon, welche formellen Anforderungen an solche Beschlüsse zu stellen sind, ergibt sich die Wirksamkeit im Streitfall daraus, dass sämtliche Gesellschafter der inkongruenten Gewinnverteilung zugestimmt haben. In diesem Fall kann der Beschluss von keinem der Gesellschafter angefochten werden. Denn die Zustimmung aller Gesellschafter führt für jeden Gesellschafter zum Verlust der Anfechtungsberechtigung. Die einstimmigen und nicht anfechtbaren Beschlüsse über die inkongruenten Vorabgewinnausschüttungen der Streitjahre sind damit jeweils zivilrechtlich wirksam und bindend.

Da die Vorabgewinnausschüttungen im Streitjahr auf zivilrechtlich wirksamen Gesellschafterbeschlüssen beruhen, handelt es sich jeweils um eine offene Ausschüttung von Gewinnanteilen. Damit hat X keinen Gewinnanteil zu versteuern. Denn er verwirklicht nicht den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, da zivilrechtlich wirksam beschlossen wurde, an ihn keinen Gewinn auszuschütten. Offen ausgeschüttete Gewinne sind stets (nur) bei demjenigen Anteilseigner der Besteuerung zu unterwerfen, dem sie in dieser Eigenschaft als Anteilseigner zufließen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Die inkongruenten Vorabausschüttungen an die von X beherrschte T-GmbH wurden zivilrechtlich wirksam beschlossen. Es handelt sich um offene Ausschüttungen, die auf dem Gesellschaftsverhältnis der T-GmbH zur K-GmbH und nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis des X zur K-GmbH beruhen. Dies schließt die Beurteilung der Ausschüttungen als verdeckte Gewinnausschüttung der K-GmbH an den X aus.

Inkongruente Gewinnverteilungen sind steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie auf einem zivilrechtlich wirksam zustande gekommenen Ausschüttungsbeschluss beruhen. Nahezu jede Gewinnausschüttung, die verdeckt erfolgt, stellt zugleich eine inkongruente Ausschüttung an den empfangenden Gesellschafter dar und wird der Besteuerung zugrunde gelegt. Es gibt keinen Grund, offene inkongruente Gewinnausschüttungen, die mit dem Gesellschaftsrecht im Einklang stehen, hiervon steuerlich abweichend zu behandeln. Ferner ist zu berücksichtigen, dass für X kein steuerlicher Vorteil entstand, da er bei einer späteren Ausschüttung der T-GmbH an ihn die Versteuerung der Kapitaleinkünfte "nachzuholen" hat.