

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Verzicht auf eine angemessene Verzinsung als verdeckte Gewinnausschüttung?

Der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung einer auf einem Gesellschafterverrechnungskonto verbuchten Darlehensforderung einer GmbH kann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH. 60 % der GmbH-Anteile hält A, der auch Geschäftsführer der Klägerin ist. Nach § 14 des Gesellschaftsvertrags ist ein ausgeschlossener Gesellschafter zur Abtretung seines Geschäftsanteils gegen Entgelt verpflichtet. Das Finanzamt wertete die nicht angemessene Verzinsung einer auf einem Verrechnungskonto ausgewiesenen Forderung der Klägerin gegenüber ihrem Gesellschafter in den Streitjahren 2014 und 2015 als verdeckte Gewinnausschüttung in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung. Das FG hat auf einen einkommens- und gewerbeertragerhöhenden Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung "dem Grunde nach" erkannt.

Entscheidung

Gegen diese Bewertung des FG hat der BFH aus revisionsrichterlicher Sicht nichts einzuwenden.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist i. d. R. anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte ("Fremdvergleich"). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

Das FG ist im Urteilsfall zu Recht davon ausgegangen, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag. Das Verrechnungskonto, das einen Saldo zugunsten der Klägerin aufwies, war in den Streitjahren unverzinst geblieben. Aus Sicht der darlehensgebenden GmbH ist daher von einer verhinderten Vermögensmehrung auszugehen, ungeachtet des Umstands, dass in den Streitjahren ein Niedrigzinsniveau herrschte und im Falle der Geldanlage bei Banken sogar "Strafzinsen" (Verwahrentgelte) drohten. Der bankübliche Habenzins, der tatsächlich in den Streitjahren nahezu bei Null lag, ist nicht der alleinige Maßstab für die Fremdvergleichsprüfung. Die Tatsache, dass die GmbH keine Bankgeschäfte betreibt und deshalb auch nicht den damit verbundenen ("einzupreisenden" banküblichen) Aufwand hat, führt nicht dazu, dass der Sollzinssatz als Fremdvergleichsmaßstab ausschiede und sich die Schätzung allein am Habenzinssatz zu orientieren hätte. Vielmehr ist dann grundsätzlich nicht allein auf den banküblichen Sollzinssatz abzustellen, sondern ein darunter liegender – also ein sich zwischen Haben- und Sollzinssatz bewegender – Zinssatz heranzuziehen.

Im Übrigen spricht für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung auch der Umstand, dass der Senat in dem nicht vergüteten Entzug von Liquidität zu Lasten der Kapitalgesellschaft regelmäßig eine vGA angenommen hat. Denn es ist zwischen fremden Dritten grundsätzlich nicht vorstellbar, dass Kapital und die damit verbundene Nutzungsmöglichkeit (Ertragschance) unentgeltlich und – wie im Streitfall – ohne Sicherheiten zur Verfügung gestellt wird. Außerdem nimmt der Entzug von Liquidität der das Kapital überlassenden Gesellschaft zumindest die Möglichkeit, mit der eigenen Geschäftstätigkeit eine Eigenkapitalverzinsung herbeizuführen.

Der erkennende Senat hat für Fälle, in denen eine Gesellschaft für den bei ihr angestellten Gesellschafter ein unangemessen verzinstes Verrechnungskonto führt, zur Bemessung des angemessenen Zinssatzes den schlagwortartig als "Margenteilungsgrundsatz" bezeichneten Erfahrungssatz als sachgerecht anerkannt. Sind hiernach keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar, ist es nicht zu beanstanden, wenn davon ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer

die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen. An diesem Grundsatz hat sich das FG im Urteilsfall ohne Rechtsfehler orientiert.

2. Verzicht auf Kompensationszahlungen als verdeckte Einlage

Werden durch Wertpapierdarlehen zwischen einer Mutter- und ihrer Tochtergesellschaft Ansprüche auf bereits aufgelaufene Zinsen aus den überlassenen verzinslichen Wertpapieren auf die Tochtergesellschaft übertragen und dabei auf die Vereinbarung von Kompensationszahlungen verzichtet, liegt darin eine verdeckte Einlage.

Hintergrund

A ist die Konzernmutter des A-Konzerns. Sie war zu 100 % an der AB GmbH beteiligt. Die Geschäftstätigkeit der GmbH wurde zum 31.12.2009 eingestellt. Sie verfügte über erhebliche Verlustvorträge, während die A erhebliche operative Gewinne erzielte.

Um die Verluste der GmbH "nutzbar" zu machen, schloss die A zunächst mit der G-Bank Wertpapierpensionsgeschäfte und sodann über dieselben Wertpapiere mit der GmbH Wertpapierdarlehensgeschäfte ab.

G übertrug festverzinsliche Wertpapiere aufgrund eines Wertpapierpensionsgeschäfts auf A. Da die Zinsen G zustehen sollten, hatte A entsprechende Kompensationszahlungen an G erbracht und diese erfolgswirksam erfasst. Anschließend übertrug A die Wertpapiere aufgrund eines Wertpapierdarlehensgeschäfts auf die GmbH. Die Zinsen sollten A zustehen, der die GmbH Kompensation leisten sollte. Nachfolgend übertrug die GmbH die Wertpapiere aufgrund eines Pensionsgeschäfts auf A. Die Zinsen sollten der GmbH zustehen, sodass diese keinerlei Kompensation an die A zu leisten hatte.

Das Finanzamt ging davon aus, die A habe aufgrund der unentgeltlichen Wertpapierdarlehensgeschäfte mit der GmbH dieser Vermögensgegenstände aufgrund gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zugewendet. Daher lägen verdeckte Einlagen vor. Wirtschaftlich habe die A der GmbH Zinsen für ein volles Jahr zugewendet, obwohl die Laufzeiten der Wertpapierdarlehen nur wenige Wochen betragen hätten.

Das FG folgte dieser Auffassung und wies die Klage als unbegründet ab.

Entscheidung

Der BFH folgt der Auffassung des FG. Die A hat einen Anspruch auf bereits aufgelaufene Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren unter Verzicht auf eine Gegenleistung in Form von Kompensationszahlungen verdeckt in die GmbH eingelegt.

Nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG erhöhen sich die bei der Muttergesellschaft (A) zu erfassenden Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (GmbH) im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts im Wege der verdeckten Einlage in die Beteiligungsgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. Ein Abzug der entsprechenden Zuwendung als Betriebsausgabe beim zuwendenden Gesellschafter (hier A) scheidet danach aus.

Unter einer verdeckten Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten zu verstehen. Bei der Kapitalgesellschaft muss insoweit eine Vermögensmehrung durch die Entstehung bzw. Erhöhung eines Aktivpostens oder den Wegfall bzw. die Verminderung eines Passivpostens eintreten. Unentgeltliche oder verbilligte Dienstleistungen, Nutzungs- oder Gebrauchsüberlassungen oder entsprechende (Nutzungs-)Rechte sind deshalb keine verdeckten Einlagen. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn ein fremder Dritter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns das Wirtschaftsgut zu den fraglichen Bedingungen nicht zugewendet hätte.

Nach diesen Grundsätzen stellt sich die durch die A an die GmbH unter Verzicht auf Kompensationszahlungen vorgenommene Zuwendung eines Anspruchs auf die im Einlagezeitpunkt bereits aufgelaufenen Zinsen aus den festverzinslichen Wertpapieren als verdeckte Einlage dar. Die A hat der GmbH nicht lediglich die Nutzung der darlehensweise überlassenen Wertpapiere ermöglicht. Denn Gegenstand der Übertragung waren im Streitfall nicht künftige Nutzungsvorteile, sondern "aufgelaufene", zivilrechtlich bereits entstandene Zinsansprüche der A gegen die Emittenten der Wertpapiere. Diese Zinsansprüche sind unabhängig von ihrer Fälligkeit zu bilanzieren, soweit sie für einen Zeitraum geschuldet

werden, der vor dem Bilanzstichtag liegt. Entscheidend ist die Bilanzierungsfähigkeit des zugewendeten Vermögensvorteils im Zeitpunkt der Zuwendung. Zu diesem Zeitpunkt lag im Streitfall bereits ein kommerzialisierbarer Zinsanspruch vor, der als solcher einlagefähig ist.

Da die GmbH nicht zu Gegenleistungen verpflichtet war, wendete die A ihr den Vermögensvorteil in Form bereits aufgelaufener Zinsansprüche ohne wertadäquate Gegenleistung zu. Der Verzicht der A auf die Vereinbarung von Gegenleistungen in Form von Kompensationszahlungen war durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da der GmbH auf diese Weise ermöglicht werden sollte, ihre Verlustvorträge steuerlich zu nutzen. Die in den Rahmenverträgen vorgesehene (übliche) Ausgleichsstruktur wurde in den Einzelabschlüssen zu Lasten der A modifiziert.

3. Wann ist das Selbsthilferecht eines GmbH-Gesellschafters "verbraucht"?

Auf das Selbsthilferecht zur Einberufung einer Gesellschafterversammlung kann sich ein Gesellschafter nicht mehr berufen, wenn über den betreffenden Tagesordnungspunkt bereits Beschluss gefasst wurde. Dies gilt auch im Falle der Nichtigkeit des Beschlusses.

Hintergrund

Die Mehrheitsgesellschafterin einer GmbH beabsichtigte, die Geschäftsführer abzuwählen. Zu diesem Zweck forderte sie die Geschäftsführer auf, eine Gesellschafterversammlung einzuberufen. Nachdem die Geschäftsführer dieser Aufforderung nicht nachkamen, berief die Gesellschafterin selbst eine außerordentliche Gesellschafterversammlung ein. Der in dieser Gesellschafterversammlung gefasste Abberufungsbeschluss litt an einem Ladungsfehler und war nichtig. Aus diesem Grund leitete die Gesellschafterin ein schriftliches Beschlussverfahren unter Berufung auf das erste, gescheiterte Einberufungsverlangen ein, um den Abberufungsbeschluss zu bestätigen bzw. vorsorglich zu wiederholen.

Da die Geschäftsführer weiterhin für die GmbH handelten, beantragte die Gesellschafterin eine einstweilige Verfügung, um den Geschäftsführern weiteres Handeln für die GmbH zu untersagen. Die einstweilige Verfügung wurde erstinstanzlich bestätigt. Im Berufungsverfahren war vom KG zu entscheiden, ob der Geschäftsführer im schriftlichen Beschlussverfahren wirksam abberufen wurde.

Entscheidung

Das Kammergericht urteilte gegen eine wirksame Abberufung. Der in der gem. § 50 III GmbHG einberufenen Versammlung gefasste Beschluss sei wegen fehlerhafter Ladung nichtig. In analoger Anwendung der §§ 241 Nr. 1, 121 II AktG sei jedoch auch der in der Folgezeit im schriftlichen Beschlussverfahren gefällte zweite Abberufungsbeschluss nichtig, da die Beschlussfassung von einem Gesellschafter initiiert worden sei, der dazu nicht befugt war. Das Selbsthilferecht sei erledigt gewesen, da in der von der Gesellschafterin (in einem ersten Schritt) einberufenen Versammlung bereits über die begehrten Tagesordnungspunkte abgestimmt worden war. Die Gesellschafterin habe folglich nicht das Recht, eine erneute Versammlung einzuberufen bzw. ein Umlaufverfahren zu initiieren.

Die auf dem Ladungsfehler beruhende Nichtigkeit des (ersten) Beschlusses führe zu keinem anderen Ergebnis. Die klare Kompetenzregelung der §§ 49, 50 GmbHG würde verwässert, wenn die Einberufungskompetenz davon abhinge, ob eine Beschlussfassung (möglicherweise) nichtig ist. § 50 III GmbHG habe auch nicht den Zweck, eine wirksame Entscheidung im Sinne des Gesellschafters zu erzwingen. Sie solle lediglich sicherstellen, dass eine Gesellschafterversammlung zu einem bestimmten Tagesordnungspunkt durchgeführt werde. Es sei daher grundsätzlich von einem "Verbrauch" des Selbsthilferechts auszugehen, wenn eine Beschlussfassung tatsächlich erfolgt ist. Abweichendes gelte nur dann, wenn eine Umgehung des § 50 GmbHG zu besorgen sei.