

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 3/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

wenn demnächst die Gesellschafterversammlung Ihrer Gesellschaft über die Verwendung des Bilanzgewinns 2015 beschließt, sollten Sie und Ihre (Mit)Gesellschafter wissen, wann es Sinn macht, für die Versteuerung der Gewinnausschüttungen die Günstigerprüfung zu beantragen (Nr. 1) bzw. das Teileinkünfteverfahren (Nr. 2, 8). Auch über eine inkongruente Gewinnausschüttung könnte nachgedacht werden (Nr. 3).

Über die Ermittlung des Nutzungswerts aus einer Dienstwagenüberlassung auch für private Zwecke informieren die Beiträge Nr. 6 und 7.

Mit freundlichen Grüßen



Aus dem Inhalt:

- 1 **Gewinnausschüttungen einer GmbH (1):** Abgeltungsteuer oder persönlicher Steuersatz?
- 2 **Gewinnausschüttungen einer GmbH (2):** Wann Gesellschafter die Abgeltungsteuer abwählen können
- 3 **Gewinnausschüttungen einer GmbH (3):** Inkongruente Gewinnausschüttungen sind zulässig
- 4 **Bilanzierung von Pensionszusagen:** Die Neuregelung des Rechnungszinses und ihre Auswirkungen
- 5 **Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz:** Weiterhin müssen Scheingewinne versteuert werden
- 6 **Pkw-Überlassung:** 1-Prozent-Methode nicht anwendbar bei ausschließlicher Privatnutzung
- 7 **Firmenwagen:** Ermittlung des Nutzungswerts bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode
- 8 **Teileinkünfteverfahren:** Rechtzeitiger Antrag unerlässlich

1 Gewinnausschüttungen einer GmbH (1): Abgeltungsteuer oder persönlicher Steuersatz?

Liegen die GmbH-Anteile im Privatvermögen eines Gesellschafters, so gehören die ausgeschütteten Gewinne zu den Kapitaleinkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Seit dem Veranlagungszeitraum 2009 gelten für diese Einkünfte die Regelungen zur Abgeltungsteuer. Dies bedeutet, dass die Gewinnausschüttungen grundsätzlich mit 25 Prozent plus 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag zzgl. (bei Kirchensteuerpflicht) eines Zuschlags für die Kirchensteuer zu versteuern sind (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG).

Der Gesellschafter kann jedoch im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung beantragen, dass seine Kapitaleinkünfte nicht mit dem Abgeltungsteuersatz, sondern mit seinem persönlichen Tarif-Steuersatz besteuert werden (sogenannte **Günstigerprüfung** nach § 32d Abs. 6 EStG). Der Antrag kann für den jeweiligen Veranlagungszeitraum nur **einheitlich für sämtliche Kapitalerträge** gestellt werden. Bei zusammenveranlagten Ehegatten kann der Antrag nur für sämtliche Kapitalerträge beider Ehegatten gestellt werden.

Beispiel:

Gesellschafter A, der mit seiner Ehefrau B zusammenveranlagt wird, hat im Jahr 2015 250.000 Euro Gewinnausschüttung erhalten. B hat keine Einkünfte erzielt.

Die Abgeltungsteuer würde nach Berücksichtigung des gemeinsamen Sparer-Pauschbetrags von 1.602 Euro rund 62.100 Euro betragen, da mit Einführung der Abgeltungsteuer nur noch der Ansatz des Sparer-Pauschbetrags, aber kein Ansatz der tatsächlichen Werbungskosten mehr möglich ist (§ 20 Abs. 9 EStG).

Würden die Eheleute im Rahmen der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG die Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer wählen, hätten sie bei einem zu versteuernden Einkommen von 250.000 Euro und bei Anwendung des Splittingtarifs rund 98.000 Euro Einkommensteuer zu zahlen.

Der Ansatz der Abgeltungsteuer hat also für die Eheleute eine erhebliche Steuerentlastung zur Folge.

Nach § 32d Abs. 6 EStG kann der Gesellschafter wählen, seine Einkünfte aus Kapitalvermögen abweichend von § 32d Abs. 1 EStG den allgemeinen steuerrechtlichen Regelungen zur Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer zu unterwerfen; dabei bleibt es allerdings beim Nichtabzug der tatsächlichen Werbungskosten nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG. Mit dieser Möglichkeit können Anteilseigner, deren **persönlicher Steuersatz niedriger als der Abgeltungsteuersatz** ist, ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen diesem niedrigeren Steuersatz unterwerfen.

2 Gewinnausschüttungen einer GmbH (2): Wann Gesellschafter die Abgeltungsteuer abwählen können

GmbH-Gesellschafter, die

- (1) zu mindestens 25 Prozent an der GmbH beteiligt sind oder
- (2) zu mindestens 1 Prozent an der GmbH beteiligt und beruflich für diese tätig sind,

können den Antrag stellen, dass für sie die Regelungen der Abgeltungsteuer nicht gelten (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Sofern eine dieser Voraussetzungen vorliegt und der Gesellschafter den Antrag stellt, wird bei der Besteuerung der Gewinnausschüttungen das **Teileinkünfteverfahren** angewendet. Dies bedeutet, dass 60 Prozent der Gewinnausschüttung dem regulären Steuersatz unterworfen werden, auf der anderen Seite aber auch 60 Prozent der Werbungskosten in Zusammenhang mit der GmbH-Beteiligung (z.B. Depotgebühren, Schuldzinsen) abgesetzt werden können.

In der Praxis stellt sich die Frage, was unter „**beruflicher Tätigkeit für die GmbH**“ (oben (2)) zu verstehen ist.

Beispiel:

A ist Angestellte der E-GmbH, an deren Stammkapital sie zu 5 Prozent beteiligt ist. Sie erzielt Einkünfte aus nicht-selbstständiger Tätigkeit in Höhe von 28.950 Euro. Ihre Vollzeitätigkeit umfasst die Planung von Reisen und Geschäftsterminen sowie die Lohn- und Finanzbuchhaltung.

Aus ihrer Beteiligung erzielt sie Einkünfte in Höhe von rund 19.000 Euro. Die E-GmbH behält darauf 25 Prozent Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag ein. In der Einkommensteuererklärung beantragt A die Besteuerung dieser Einkünfte nach der (niedrigeren) tariflichen Einkommensteuer (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG).

Das Finanzamt lehnt dies mit der Begründung ab, dass es sich bei der Beteiligung nicht um eine – für die Option erforderliche – unternehmerische Beteiligung handelte, da A aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung der E-GmbH ausüben könne.

Mit Urteil vom 25.8.2015 entschied der BFH wie folgt: **Der Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG erfordert nicht, dass der Anteilseigner aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft einen maßgeblichen Einfluss ausüben kann.** Im vorstehenden Beispiel konnte A also die Abgeltungsteuer abwählen.

Die Option für das Teileinkünfteverfahren **muss in der Einkommensteuererklärung** ausgeübt werden (vgl. ausführlich Nr. 8). Danach steht sie nicht mehr offen. Wird die Option ausgeübt, dann wird der Gesellschafter **fünf Jahre lang** nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert. Widerruft er die Option, weil er zur Abgeltungsteuer zurückwechseln will, ist eine erneute Option für das Teileinkünfteverfahren

für die betreffende Beteiligung nicht mehr möglich (§ 32d Abs. 3 Nr. 3 Sätze 4 bis 6 EStG).

Die Antragsveranlagung nach dem Teileinkünfteverfahren wird in der Praxis häufig in den Fällen günstiger sein, in denen die Einkünfte einem hohen Steuersatz unterliegen, gleichzeitig aber hohe Werbungskosten für die GmbH-Beteiligung anfallen. Dies ist z.B. der Fall, wenn die GmbH-Beteiligung in großem Umfang durch eine Kreditaufnahme finanziert wurde (z.B. bei einem Management-Buy-out).

3 Gewinnausschüttungen einer GmbH (3): Inkongruente Gewinnausschüttungen sind zulässig

Eine Gewinnausschüttung, die nicht den Beteiligungsverhältnissen entspricht, wird als inkongruente oder disquotale Gewinnausschüttung bezeichnet. Sie ist rechtlich zulässig und kann steuerlich vorteilhaft sein.

Beispiel:

Vater V und Sohn S sind zu jeweils 50 Prozent an einer GmbH beteiligt. Statt die Gewinne im Verhältnis 50 : 50 auszuschütten, wird im Gewinnverwendungsbeschluss festgelegt, dass an V 75 Prozent und an S 25 Prozent des Gewinns ausgeschüttet werden sollen.

Im Falle, dass S höhere sonstige Einkünfte hat oder dass V einen Verlustvortrag ausgleichen möchte, kann diese Gewinnverteilung vorteilhaft und steuersparend sein.

Der **BFH** hat bereits 1999 bestätigt, dass eine inkongruente oder disquotale Gewinnausschüttung dazu verwendet werden kann, einen bestehenden Verlustabzug zu nutzen, ohne dass darin eine missbräuchliche Steuergestaltung (§ 42 AO) liegt. In einem Urteil vom 4.5.2012 hat er dies bestätigt.

Die **Finanzverwaltung**, die zunächst mit einem Nichtanwendungserlass reagiert hatte, hat die inkongruente Gewinnausschüttung mit BMF-Schreiben vom 17.12.2013 anerkannt, wenn diese zivilrechtlich wirksam vereinbart wurde.

Die **zivilrechtliche Wirksamkeit** liegt vor, wenn in der Satzung ein von den Beteiligungsverhältnissen abweichender Gewinnverteilungsmaßstab vereinbart oder eine nachträgliche Satzungsänderung gemäß § 53 Abs. 3 GmbHG vorgenommen wurde. Alternativ kann die Satzung anstelle eines konkreten Verteilungsmaßstabs eine Klausel enthalten, nach der alljährlich mit Zustimmung der benachteiligten Gesellschafter oder einstimmig über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann.

4 Bilanzierung von Pensionszusagen: Die Neuregelung des Rechnungszinses und ihre Auswirkungen

Der Gesetzgeber hat nun doch noch auf die anhaltende und immer massiver gewordene Kritik im Hinblick auf die

handelsrechtliche Bewertung von Pensionsverpflichtungen reagiert: Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften wurde der für die Bilanzierung von Versorgungszusagen in der Handelsbilanz maßgebliche Rechnungszins neu definiert.

Die anhaltende Niedrigzinsphase hat dafür gesorgt, dass die Handelsbilanzen der versorgungstragenden Unternehmen durch explodierende Pensionsrückstellungen weit überdurchschnittlich belastet wurden. Dieser Entwicklung wollte der Gesetzgeber entgegenwirken. Darüber hinaus hat er das Ziel formuliert, dass mit der Reform die negativen Auswirkungen auf die Attraktivität von Direktzusagen spürbar vermindert werden sollen.

Der **Kern der Neuregelung** bezieht sich auf die Verlängerung des Durchschnittszeitraums des Marktzinses, der der Ermittlung des handelsrechtlichen Rechnungszinses zugrunde gelegt wird. Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB wird der Durchschnittszeitraum von bisher sieben **auf zukünftig zehn Jahre verlängert**. Die Konsequenz ist ein höherer Rechnungszins, mit dem Pensionsrückstellungen künftig (erstmal ab 2016) abgezinst werden mit der weiteren Folge, dass sie **mit einem geringeren Wert auszuweisen** sind und damit die Bonität der Unternehmen weniger belasten.

Zuviel Freude an der Entlastungswirkung wollte der Gesetzgeber dann aber doch nicht aufkommen lassen. So werden die Unternehmen zukünftig über den neu geschaffenen Abs. 6 zu § 253 HGB verpflichtet, die Pensionsverpflichtungen alljährlich einer doppelten Bewertung zu unterwerfen, um einen **rechnungszinsbedingten Unterschiedsbetrag** zu ermitteln. Dieser unterliegt sowohl einer **Ausschüttungssperre** als auch einer **Ausweisverpflichtung** im Anhang zum Jahresabschluss oder unterhalb der Bilanz.

Die vorgeschriebene Doppelbewertung und die damit einhergehende Ausschüttungssperre und Ausweisverpflichtung führen dazu, dass die von der Wirtschaft erhoffte Entlastungswirkung letztendlich auf **eine reine Bilanzkosmetik** reduziert wurde.

5 Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz: Weiterhin müssen Scheingewinne versteuert werden

Während der Gesetzgeber durch die Anpassung des handelsrechtlichen Rechnungszinses dafür gesorgt hat, dass der Ausweis der Pensionsverpflichtungen in der derzeitigen Niedrigzinsphase stärker sinkt als ohne die Anpassung (vgl. Nr. 4), bleibt der steuerliche Ansatz der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG unverändert. **Seit 1981** sind die Pensionsverpflichtungen mit einem **Rechnungszins von 6 Prozent** abzuzinsen. Aufgrund des entsprechend niedrigen Wertansatzes fällt der steuerliche Gewinn zu hoch aus. Dessen Besteuerung wiederum entzieht den Unternehmen Substanz, die zur Erfüllung der gegenüber den Arbeitnehmern eingegangenen Verpflichtungen erfor-

derlich wäre. Mit anderen Worten: Der Fiskus erhebt **Steuern auf Scheingewinne**.

Im Rahmen der Neugestaltung des § 253 HGB wollte sich der Gesetzgeber bewusst nicht mit einer Anpassung der Bestimmungen des § 6a EStG auseinandersetzen. Und dies, obwohl die Notwendigkeit, die Reformbemühungen auch auf den § 6a EStG auszuweiten, der Politik sehr wohl bewusst war.

Dies ergibt sich u.a. aus einer Stellungnahme des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat vom 17.2.2016. Darin heißt es, dass „[...] die weitergehende Forderung nach Angleichung des Rechnungszinses für die Bewertung der Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz [an den für die Handelsbilanz maßgeblichen Rechnungszins] nachvollziehbar“ ist. Eine Absenkung des steuerrechtlichen Rechnungszinses für Pensionsrückstellungen würde die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden pro Prozentpunkt einmalig mit rd. 10 Mrd. Euro belasten. Die Stellungnahme räumt ein, dass „derzeit eine Absenkung um 2 Prozentpunkte erforderlich“ wäre, um dann jedoch die Erfolgsaussichten der Reformbemühungen mit folgender Begründung zu dämpfen: „Selbst mit einer langfristigen Übergangsregelung wird es daher schwierig, eine Entlastung der Unternehmen zu erreichen. Darüber hinaus ist auch die aktuelle finanzpolitische Lage zu berücksichtigen, die maßgeblich von den Zusatzbelastungen infolge der stark gestiegenen Zuwanderung beeinflusst wird.“

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Notwendigkeit einer 6a-Reform unumwunden eingeräumt wird, diese aber voraussichtlich an der Haushaltslage sowie an den aus der Zuwanderung resultierenden finanziellen Belastungen scheitern wird.

6 Pkw-Überlassung: 1-Prozent-Methode nicht anwendbar bei ausschließlicher Privatnutzung

Ein in der Praxis häufig anzutreffender Fall ist die gelegentliche Nutzung des dem Geschäftsführer überlassenen Firmen-Pkws durch den Ehegatten oder Verwandte. Während die private Nutzung in diesem Fall mithilfe der 1-Prozent-Methode versteuert werden kann und in der Regel auch versteuert wird, sieht das bei einem ausschließlich für private Zwecke überlassenen Pkw an den Ehegatten oder nahestehende Personen anders aus – hier kommen die Kosten zum Ansatz.

Beispiel:

A ist alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH. Ein zum Vermögen der X-GmbH gehörender Pkw wurde der von A getrennt lebenden Ehefrau zur ausschließlichen Privatnutzung überlassen.

Das Finanzamt ermittelte den privaten Nutzungsanteil der von A getrennt lebenden Ehefrau nicht anhand der 1-Prozent-Regelung, sondern anhand der tatsächlichen Kosten und behandelte diese als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Während hinsichtlich der Pkw-Überlassung an (Gesellschafter-)Geschäftsführer eine gesicherte und einheitliche Rechtsprechung besteht, hatte sich das Finanzgericht (FG) des Saarlandes in seinem Beschluss vom 7.1.2015 – soweit ersichtlich – erstmals mit der oben beispielhaft dargestellten Konstellation zu befassen.

Das FG bestätigte die Auffassung des Finanzamts, wonach sich die Bewertung der vGA nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu richten habe. Maßgebend sei dabei der gemeine Wert (hier: die Kosten) der Pkw-Überlassung.

Nach Auffassung des FG konnte die 1-Prozent-Regelung deshalb nicht zur Anwendung kommen, weil der Pkw zu 100 Prozent privat genutzt wurde. Der Wortlaut des Gesetzes (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) setzt für die Anwendung der 1-Prozent-Regelung die private Nutzung eines zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzten Kfz voraus.

Das sah das FG nicht als erfüllt an und setzte gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bei der Bewertung der vGA den üblichen Endpreis am Abgabeort an.

7 Firmenwagen: Ermittlung des Nutzungswerts bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode

Wird der für den GmbH-Geschäftsführer gedachte Dienstwagen geleast, stellt sich die Frage, wie eine **Leasingsonderzahlung** bei der Ermittlung des Nutzungswerts **nach der Fahrtenbuchmethode** zu behandeln ist. Mit dieser Frage hatte sich der BFH in seinem Urteil vom 3.9.2015 zu beschäftigen.

Im Urteilsfall ermittelte eine GmbH den Nutzungswert für einen ihrem Geschäftsführer überlassenen Leasing-Pkw nach der Fahrtenbuchmethode. Dabei berücksichtigte sie die im betreffenden Veranlagungszeitraum geleistete Leasingsonderzahlung von 15.000 Euro anteilig entsprechend der Laufzeit des Leasingvertrags mit 8/36. Hieraus resultierte ein Kostensatz je Kilometer von 1,08 Euro. Das Finanzamt setzte die Sonderzahlung dagegen in voller Höhe an und kam so auf einen Satz von 1,57 Euro. Begründet wurde diese Berechnung mit dem im Lohnsteuerrecht geltenden Zu- und Abflussprinzip, während eine zeitliche Abgrenzung lohnsteuerrechtlich nicht vorgesehen sei.

Finanzgericht und BFH bestätigten dagegen die Berechnung der GmbH.

Die Überlassung des Pkw auch zur Privatnutzung führt unstreitig zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, dessen Höhe anhand der Fahrtenbuchmethode berechnet werden darf. Hierzu sind die „gesamten Kraffahrzeugaufwendungen“ (z.B. Aufwendungen für Betriebsstoffe, Wartung, Reparaturen, Versicherungen, Kfz-Steuer, Leasing(sonder)zahlungen, Abschreibung und Garagenmiete) zu ermitteln und periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen, was bereits aus der Berücksichtigung von Abschreibungen deutlich wird. Gleiches gilt für Leasingsonderzahlungen, wenn der Arbeitgeber diese **periodengerecht erfassen** muss. Dies ist hier der Fall, da ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist. Dabei

kommt es aber nicht auf die tatsächliche Handhabung durch den Arbeitgeber, sondern auf die zutreffende Anwendung gesetzlicher Bilanzierungsgrundsätze an. Ein Korrespondenzprinzip für die Ansätze auf Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite existiert nicht. Diese Grundsätze gelten auch für die Ermittlung des geldwerten Vorteils infolge der privaten Kfz-Nutzung auf Arbeitnehmerseite. Dem steht nicht entgegen, dass die anteilige Leasingsonderzahlung letztlich unberücksichtigt bleibt, wenn der Arbeitnehmer im Folgejahr – zulässigerweise – zur 1-Prozent-Regelung wechselt. Denn Ziel aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ist die periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen. Zudem ist die 1-Prozent-Regelung nur eine grob typisierende Regelung, die einzelne vorteilserhöhende bzw. -mindernde Umstände nicht berücksichtigt.

8 Teileinkünfteverfahren: Rechtzeitiger Antrag unerlässlich

Wer zu mindestens 25 Prozent an einer GmbH beteiligt ist oder zu mindestens 1 Prozent beteiligt **und** zugleich für die Gesellschaft beruflich tätig ist, **kann die 25-prozentige Abgeltungsteuer abwählen**. Seine Kapitalerträge sind dann nach dem sogenannten Teileinkünfteverfahren, also lediglich zu 60 Prozent, zu versteuern. Gleichzeitig kann er 60 Prozent seiner Aufwendungen, die mit dieser Beteiligung verbunden sind, steuerlich absetzen. Das ist vor allem interessant für Gesellschafter, die ihre Beteiligung auf Kredit erworben haben (siehe schon Nr. 2).

Allerdings muss die Anwendung des **Teileinkünfteverfahrens** bis zu einem bestimmten Zeitpunkt **beantragt werden**, wenn es die Abgeltungsteuer verdrängen soll. Ob dieser Antrag rechtzeitig gestellt wurde, darum ging es in einem Urteil des BFH vom 28.7.2015.

Laut Sachverhalt hatte ein zu 90 Prozent an einer GmbH beteiligter Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von 624.755 Euro zu versteuern. Sein Steuerberater setzte diese in der Einkommensteuererklärung für 2009 an und beantragte die Durchführung der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG. Nach Abschluss der Veranlagung durch das Finanzamt, aber noch vor Erhalt des Einkommensteuerbescheids beantragte der Steuerberater die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Das Finanzamt lehnte dies ab, weil der Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung hätte gestellt werden müssen.

Finanzgericht und BFH bestätigten diese Auffassung.

Der Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens war zurückzuweisen, da er nicht innerhalb der von § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG gesetzten Frist gestellt wurde. Nach dieser Vorschrift muss der Antrag „spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum“ gestellt werden. Der Begriff „spätestens“ drückt aus, dass die **Ausübung des Wahlrechts bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung** beim Finanzamt **befristet** ist. Dies entspricht auch dem Zweck der Regelung, die der Verfahrensvereinfachung

dient und ständige Wechsel zwischen den jeweiligen Besteuerungsformen verhindern soll.

Der Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG schließt einen Antrag auf Anwendung der Regelbesteuerung und damit des Teileinkünfteverfahrens nicht ein.

9 GmbH-Bürgschaft zugunsten eines Gesellschafters: Wann liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor?

Für die Beantwortung dieser Frage gelten nach einem Urteil des FG Hamburg die gleichen Grundsätze, wie für die Vergabe eines Darlehens an einen Gesellschafter oder an eine diesem nahestehende Person.

Im Urteilsfall wurde darüber gestritten, ob die Inanspruchnahme aus einer Wechselbürgschaft in Höhe von rund 230.000 Euro, die die A-GmbH zugunsten einer „nahestehenden“ B-GmbH abgegeben hatte, eine vGA darstellt. Die bürgende A-GmbH hatte diese Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Übernahme der Bürgschaft nur durch die familiäre Verbundenheit der beherrschenden Gesellschafterin der A-GmbH (Klägerin) mit den Gesellschaftern der B-GmbH und damit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Die alleinige Gesellschafterin der A-GmbH war die Mutter eines Beteiligten der B-GmbH.

Die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg. Die von der A-GmbH vorgetragene Gründe für eine betriebliche Veranlassung der Bürgschaft ließ das Gericht nicht gelten. Nach dessen Auffassung stand die Absicht im Vordergrund, einem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuzuwenden. In diesen Fällen ist es nicht ausreichend, eine lediglich eigenbetriebliche Mitveranlassung festzustellen.

Für den Bereich der Darlehen ist bereits entschieden, dass sich in dem Fall einer Darlehensgewährung an einen Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person die Frage nach der Veranlassung der Darlehensvergabe durch das Gesellschaftsverhältnis nach den geschäftlichen Bedingungen der Darlehensvergabe, insbesondere nach der Verzinsung, den vereinbarten Sicherheiten und dem Rückzahlungsrisiko richtet. Insbesondere das **Fehlen jedweder Besicherung** ist danach als Indiz dafür zu bewerten, dass die Darlehensvergabe **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** war.

Diese zur Darlehensgewährung entwickelten Grundsätze sind im Hinblick auf die wirtschaftliche Vergleichbarkeit eines Darlehens mit einer (Kredit-)Bürgschaft auf die Beurteilung einer Bürgschaftsübernahme sinngemäß übertragbar. Im Streitfall lagen danach die Voraussetzungen einer vGA vor. Es erfolgte die Übernahme einer zeitlich unbeschränkten Bürgschaftsverpflichtung **ohne die Gestellung einer ausreichenden Besicherung**. Dies lässt sich nur aufgrund der familiären Verbundenheit der Gesellschafterin der Klägerin mit der begünstigten GmbH erklären.

10 Geschäftsführervergütung: Wann fließt sie einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu?

Mit dieser Frage hatte sich das FG München in seinem Urteil von 2.1.2015 zu beschäftigen. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde:

A ist Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH. Nach dem Anstellungsvertrag erhielt er ein monatliches Bruttogehalt von 6.800 DM. Außerdem stand ihm ein firmeneigener Pkw zur privaten Nutzung zu Verfügung.

Die Besteuerungsgrundlagen des A für die Streitjahre 1995 bis 1997 wurden geschätzt. Der Nachprüfungsvorbehalt wurde später aufgehoben.

Am 8.12.1999 änderte das Finanzamt nach einer bei der X-GmbH durchgeführten Außenprüfung die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre. Dagegen legte A jeweils Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens reichte A Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre nach, in denen er Bruttoarbeitslöhne von 28.320 DM (1995), 58.600 DM (1996) und 50.820 DM (1997) erklärte.

Am 6.8.2009 änderte das Finanzamt nach Abschluss eines Klageverfahrens die Einkommensteuerbescheide. Der Besteuerung wurden Bruttoarbeitslöhne des A in Höhe von jeweils 87.120 DM zugrunde gelegt (6.800 DM + 460 DM privater Nutzungsanteil des Firmenwagens x 12).

Gegen diese Bescheide legte der Vertreter des A Einsprüche ein und machte geltend, dass Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Außerdem habe A derart hohe Einkünfte nie erzielt. Das Finanzamt wies die Einsprüche als unbegründet zurück.

Das FG wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet zurück, da **keine Festsetzungsverjährung eingetreten** sei.

Die **Festsetzungsfrist** beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO); sie beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Steuer entstanden ist. Da aber gegen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide zunächst Einsprüche eingelegt und später Klage erhoben wurde, wird der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 3 AO solange gehemmt, bis über die Klage entschieden wurde und die streitigen Einkommensteuerbescheide unanfechtbar sind.

Auch die Höhe der vom Finanzamt angesetzten Einkünfte des A aus nichtselbstständiger Arbeit war nicht zu beanstanden. A war beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH. Ein Vergütungsanspruch gegenüber der Gesellschaft ist **dem beherrschenden Gesellschafter bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zugeflossen**. Diese Zuflussregel gilt jedenfalls dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet.

A hatte Anspruch auf ein Geschäftsführergehalt von 6.800 DM monatlich sowie auf die Nutzung des firmeneigenen Pkws. Durch Buchungen auf das Verrechnungskonto sind dem A Bruttoarbeitslöhne in Höhe von jeweils

87.120 DM zugeflossen. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass das Finanzamt Bruttoarbeitslöhne in dieser Höhe in den Streitjahren bei den Einkünften des A aus nichtselbstständiger Arbeit angesetzt hat.

11 Kundenzahlungen auf das private Bankkonto des Gesellschafters sind verdeckte Gewinnausschüttungen

Es kann im Einzelfall vorkommen, dass Kunden einer GmbH auf ein Privatkonto des Gesellschafters überweisen. Doch dann müssen die Beträge unverzüglich an die GmbH weitergeleitet werden. Unterbleibt dies, muss der Gesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) versteuern, wenn der Tatbestand in einer Betriebsprüfung bekannt wird. So entschied der BFH in seinem Urteil vom 21.10.2014.

Im Urteilsfall hatte eine spanische Firma ihr in Rechnung gestellte Beträge in Höhe von knapp 65.000 Euro nicht auf das in den Rechnungen angegebene Bankkonto der GmbH, sondern auf das Konto des alleinigen Gesellschafters und Geschäftsführers überwiesen. Die GmbH hatte den auf dem Bankkonto verbliebenen Betrag als Bareinzahlung in die Kasse gebucht.

Ferner waren rund 37.600 Euro von dem Privatkonto des Gesellschafters zur Begleichung von an die GmbH gerichteten Rechnungen verwendet worden.

Das Finanzamt setzte im Anschluss an eine Betriebsprüfung die Einkommensteuer für den Gesellschafter unter dem Vorbehalt der Nachprüfung neu fest, wobei die vereinnahmten Beträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen (vGA) des Klägers und die vom Privatkonto bezahlten Beträge als verdeckte Einlagen angesetzt wurden.

Einspruch und Klage gegen den Ansatz der vGA blieben erfolglos.

Der BFH wies die Revision zurück. Zu Recht hat das Finanzgericht die Eingänge der Zahlungen von Kunden der GmbH auf dem Privatkonto des Klägers als vGA erfasst.

Ist der begünstigte Gesellschafter-Geschäftsführer beherrschend (wie im Urteilsfall), kann die Vermögensminderung bei der GmbH schon dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person keine klare und im Voraus abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt. Im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist die vGA in diesen Fällen beim Gesellschafter zu erfassen, wenn ihm ein Vermögensvorteil zugeflossen ist. Mit dem Eingang der Zahlungen auf dem Privatkonto hatte der Kläger die Verfügungsgewalt über die Beträge und damit einen Vermögensvorteil zulasten der GmbH erlangt.