

B & K GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Ausfall eines Gesellschafterdarlehens bei Krise der GmbH: nachträgliche Anschaffungskosten?

Ist ein in der Krise der GmbH stehengelassenes Gesellschafterdarlehen als nachträgliche Anschaffungskosten i. S. d. § 17 Abs. 2a EStG zu berücksichtigen? Und wenn ja, mit welchem Wert? Das FG Berlin-Brandenburg beantwortet diese Fragen. Das letzte Wort liegt jedoch beim BFH.

Hintergrund

Der Kläger war Gesellschafter einer GmbH, für die er im Oktober 2004 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hatte. Der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft war am 30.11.2005 eingestellt worden. In seiner Einkommensteuerveranlagung 2009 beehrte der Kläger die Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts. Er machte geltend, dass er im Jahr 1997 ein Darlehen an die GmbH ausgereicht hatte, dessen Verlust mit dem Nennwert von 120.374 EUR als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden müsse. Im Klageverfahren erklärte er, dass es sich um ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen gehandelt habe; nähere Angaben zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bei der GmbH konnte er nicht mehr machen.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied, dass der Verlust des Darlehens nicht nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG berücksichtigt werden konnte. Auch im Streitjahr 2009 waren – trotz der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG – die bisherigen Grundsätze zur Behandlung von nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG weiter anwendbar. Zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung führten nach bisheriger höchstrichterlicher Rechtsprechung auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten waren.

Für die Beurteilung, ob eine Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, hat der Bundesfinanzhof darauf abgestellt, ob sie eigenkapitalersetzend war. Er hat dies bejaht, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, in dem ihr die Gesellschafter als ordentliche Kaufleute nur noch Eigenkapital zugeführt hätten (Krise der Gesellschaft), stattdessen ein Darlehen gewährt, eine Bürgschaft zur Verfügung gestellt oder eine wirtschaftlich entsprechende andere Rechtshandlung vorgenommen hatte (sog. funktionelles Eigenkapital). Lagen diese Voraussetzungen nicht vor, hatte die Finanzierungshilfe (auch gesellschaftsrechtlich) nicht die Funktion von Eigenkapital und der Gesellschafter war insofern wie jeder Drittgläubiger zu behandeln (Fremdkapital).

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Wertminderungen des Rückzahlungsanspruchs aus einem der Gesellschaft gewährten Darlehen nur zu berücksichtigen, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn das Darlehen kapitalersetzend ist, wobei im Anschluss an die Rechtsprechung des BFH vier Fallgruppen unterschieden werden. Ein Darlehen ist danach insbesondere durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn es in der Krise eingeräumt wird. Der Darlehenshingabe in der Krise steht es gleich, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft das vor der Krise gewährte Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und angesichts der veränderten finanziellen Situation die Gefährdung der Rückzahlung absehbar war oder wenn das Darlehen von vornherein auf Krisenfinanzierung angelegt ist (krisenbestimmtes Darlehen). Von diesen Fallgruppen abzugrenzen ist das Finanzplandarlehen, das von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft einbezogen ist.

Fiel der Gesellschafter mit einer von vornherein eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfe aus, führte dies zu nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts des ausgefallenen Anspruchs. Im anderen Fall war nur der im Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegende Wert zu berücksichtigen. Der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust fiel in der (steuerlich unbeachtlichen) privaten Vermögenssphäre an.

Ausgehend hiervon kam eine Anerkennung des begehrten Verlusts schon deshalb nicht in Betracht, weil es sich bei dem vom Kläger gewährten Darlehen nach seinem eigenen Vortrag nicht um ein krisenbestimmtes, sondern ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen gehandelt hatte und dieses – mangels näherer Angaben zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise der GmbH – bei Eintritt des Insolvenzfalls mit einem Teilwert von lediglich 0 EUR zu bewerten war.

2. Doppelt ansässige Kapitalgesellschaft und gewerbesteuerrechtliche Kürzung von Gewinnausschüttungen

Für den Fall des inländischen Orts der Geschäftsleitung, der zu einer inländischen Gewerbesteuer führt, sind keine Anhaltspunkte erkennbar, weshalb das Gesetz doppelt ansässige Kapitalgesellschaften von der Anwendung der gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegien ausschließen sollte. Zu den inländischen Kapitalgesellschaften gehören deshalb auch Kapitalgesellschaften, die ihren statutarischen Sitz im Ausland und ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben.

Hintergrund

Die X-GmbH hat Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland. Ihr Unternehmensgegenstand ist die Verwaltung eigenen Vermögens.

Im Jahr 2009 war die X-GmbH zu 100 % an der der B-BVBA, einer Gesellschaft mit Sitz in Belgien, beteiligt. Die B-BVBA ist nach dem sog. Rechtstypenvergleich als Kapitalgesellschaft einzuordnen. Ihr Unternehmensgegenstand war das Halten und Verwalten von Beteiligungen. Ihr alleiniger Geschäftsführer wohnte im Inland.

Die B-BVBA war ihrerseits am Stammkapital einer mexikanischen Kapitalgesellschaft (M-CV) beteiligt, die in 2009 aus ihrem in 2008 erzielten Gewinn einen Anteil an die B-BVBA ausschüttete. Die B-BVBA schüttete diesen Betrag noch im Jahr 2009 ohne Abschlag weiter an die X-GmbH aus.

Das Finanzamt ermittelte den Gewerbeertrag und den vortragsfähigen Gewerbeverlust der X-GmbH antragsgemäß unter Hinzurechnung von 95 % der Gewinnausschüttung der B-BVBA. Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 auf 0 EUR und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2009 fest. Den Antrag der X-GmbH, diese Bescheide dahin zu ändern, dass die Hinzurechnung nach § 9 Nr. 7 GewStG wieder gekürzt wird, lehnte das Finanzamt ab.

Das Finanzgericht gab der dagegen gerichteten Klage statt. Zwar seien die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt. Die Gewinnausschüttung der doppelt ansässigen B-BVBA erfülle jedoch die Voraussetzungen der Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG. Eine inländische Kapitalgesellschaft im Sinne dieser Vorschrift liege auch dann vor, wenn sich (nur) der Ort der Geschäftsleitung im Inland befinde.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Finanzgerichtsurteil und wies die Revision des Finanzamts zurück. Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ist zu korrigieren und der vortragsfähige Verlust zu erhöhen. Denn die von der B-BVBA an die X-GmbH ausgeschütteten Gewinnanteile erfüllen die Voraussetzungen der Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG.

Mit ihrem Sitz in Belgien und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland ist die B-BVBA eine "doppelt ansässige" Gesellschaft. Die Einbeziehung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften als "inländische" in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 2a GewStG ist umstritten. Zum Teil wird vertreten, die Voraussetzung einer inländischen Kapitalgesellschaft sei zumindest bei den Gesellschaften zu bejahen, die - wie die B-BVBA - ihren statutarischen Sitz im Ausland und ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. Nach der Gegenmeinung erfordert § 9 Abs. 2a GewStG einen doppelten Inlandsbezug, d. h. Sitz und Ort der Geschäftsleitung müssen sich im Inland befinden.

Der Bundesfinanzhof hält die zuerst genannte Auffassung für zutreffend. Der Inlandsbezug ist auch bei einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland gegeben, deren Geschäftsleitung sich im Inland befindet. Das ergibt sich aus der Systematik der gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegien. § 9 Nr. 2 GewStG erfasst ausdrücklich Gewinnanteile sämtlicher in- und ausländischer Personengesellschaften. Die Gewinnanteile von Kapitalgesellschaften sind dagegen zum einen in § 9 Nr. 2a GewStG und zum anderen in § 9 Nr. 7 GewStG geregelt. Da § 9 Nr. 7 GewStG ausdrücklich auf Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland beschränkt ist, muss im Umkehrschluss für § 9 Nr. 2a GewStG grundsätzlich ein einfacher Inlandsbezug ausreichen. Die Voraussetzung eines doppelten Inlandsbezugs hätte ausdrücklich geregelt werden müssen.

Zumindest für den Fall des inländischen Orts der Geschäftsleitung, der zu einer inländischen Gewerbesteuer führt, sind keine Anhaltspunkte erkennbar, weshalb das Gesetz doppelt ansässige Kapitalgesellschaften von der Anwendung der gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegien ausschließen sollte. Entscheidend ist letztlich der Zweck des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs, eine gewerbesteuerliche Doppelbelastung sowohl auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft als auch auf Ebene ihres Anteilseigners zu vermeiden.

3. Warum eine atypisch stille Gesellschaft schädlich für eine Organschaft ist

Wird neben einem Ergebnisabführungsvertrag auch noch eine atypisch stille Gesellschaft vereinbart, liegt keine körperschaftsteuerliche Organschaft vor.

Hintergrund

Eine KG war Alleingesellschafterin einer GmbH. Zwischen der KG und der GmbH wurde am 19.12.1991 ein Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen. Die GmbH verpflichtete sich darin ihren gesamten Gewinn an die KG abzuführen. Zudem wurde am 1.1.1992 zwischen der KG und der GmbH auch ein Vertrag über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft geschlossen, wonach sich die KG mit einer Einlage von 100.000 DM an dem Handelsgewerbe der GmbH als stille Gesellschafterin beteiligte. Die KG wurde dadurch mit 10 % am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der GmbH beteiligt. Die atypisch stille Gesellschaft bestand bis zum 31.12.2012. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft für die Jahre 2004 bis 2008 versagt. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

Entscheidung

Das Finanzgericht kommt zur Entscheidung, dass die GmbH nicht ihren "ganzen Gewinn" i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an ihre Alleingesellschafterin abgeführt hat. Angesichts dieses Erfordernisses kann keine körperschaftsteuerliche Organschaft bestehen, wenn neben dem Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag zusätzlich noch eine atypisch stille Gesellschaft mit der Alleingesellschafterin vereinbart wird. Die GmbH war damit verpflichtet, einen Teil ihres Gewinnes an die Alleingesellschafterin in ihrer Eigenschaft als stille Gesellschafterin zu entrichten. Mangels Organschaft sind die gleichwohl vorgenommenen Ergebnisabführungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren.

Nur hinsichtlich des Jahres 2004 war die Klage der GmbH erfolgreich, da für dieses Jahr wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung kein Vorbehalt der Nachprüfung mehr bestand und damit eine Änderung der Bescheide für 2004 nicht mehr zulässig war.