GmbH-Steuerpraxis
Urteile (Steuerrecht)
Datum: 01.03.2025
Ausgabe: 3/2025
Seite: 94

Verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttung bei einem Gesellschafter-Kontokorrentdarlehen

FG Köln, Urteil vom 14.9.2023, Az. 6 K 1522/21

Der Fall:

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger K im Jahr 2009 eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) erhalten hat und ob das Finanzamt (FA) diese verfahrensrechtlich noch im Jahr 2021 bei der Einkommensteuer 2009 berücksichtigen durfte.

Im Jahr 2000 schloss K (Alleingesellschafter der Z-GmbH) mit der GmbH einen Kontokorrentvertrag, wobei er nicht nur diverse Forderungen und Verbindlichkeiten verrechnete, sondern auch einen Betrag als Kontokorrentkredit (§ 355 Handelsgesetzbuch) zur Verfügung stellte. Dieser sollte der Abwicklung des Zahlungsverkehrs zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter dienen. Der Darlehensgeber sollte jederzeit die ganze oder teilweise Rückzahlung des Kredits verlangen können. Ferner sollte der Kredit mit 2,5% über dem Basiszinssatz verzinst werden.

Sicherheiten sollten nicht gestellt werden. Später wurde eine „Ergänzung" des Vertrags vereinbart, dass zukünftig nicht nur der Kläger der GmbH einen Kontokorrentkredit zur Verfügung stellen könne, sondern umgekehrt auch die GmbH dem Kläger. Eine (offene) Gewinnausschüttung seitens der GmbH erhielt der Kläger zuletzt im Jahr 2008. Im Übrigen trug die GmbH die Jahresüberschüsse jeweils auf neue Rechnung vor.

Bei einer Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2012 kam die Betriebsprüferin zu der Ansicht, dass die GmbH (spätestens) im Jahr 2010 auf die Rückzahlung der bis dahin ausgereichten Darlehen inklusive Zinsen stillschweigend verzichtet habe. Ebenso habe sie auf die nach 2010 ausgereichten Darlehen kurz nach deren Auszahlung verzichtet. Die Darlehen seien daher entsprechend gewinnwirksam auszubuchen. Der dadurch entstehende Aufwand sei als vGA bei der Ermittlung des Einkommens der GmbH hinzuzurechnen.

Der Einspruch gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 wurde abgewiesen. Das Finanzgericht gab der Klage insoweit statt, als das FA darin den Bestand des Verrechnungskontos auf den 31.12.2009 als eine dem Kläger im Jahr 2010 zugeflossene vGA versteuert hatte. Begründung: Soweit das FA bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 auch den Bestand des Kontokorrentkontos auf den 31.12.2009 als eine im Jahr 2010 zugeflossene vGA besteuert habe, sei dies rechtswidrig. Stelle nämlich der Kontokorrentvertrag keine steuerlich anzuerkennende Grundlage für die Auszahlungen dar, fließe die vGA dem Kläger jeweils im Auszahlungszeitpunkt zu. Insofern sei der Bestand des Kontokorrentkontos auf den 31.12.2009 dem Kläger bereits vor dem 1.1.2010 zugeflossen.

Das Urteil:

Der BFH hält die Klage für unbegründet und die Entscheidung des FA für rechtmäßig.

Das FA durfte den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23.7.2013 noch ändern. Denn der Bescheid war hinsichtlich der nicht berücksichtigten vGA materiell fehlerhaft und die Änderung war formell gemäß § 174 Abs. 4 Abgabenordnung noch möglich.

Für die Feststellung einer vGA unerheblich ist dagegen, ob die Kapitalgesellschaft, handelnd durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, erkannt hat, dass sie durch ihre Vorgehensweise eine vGA bewirkt hat. Denn weder die Absicht der Kapitalgesellschaft, den Gewinn verdeckt zu verteilen, noch eine Einigung darüber, dass der Vorteil aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses zugewendet wird, gehören zu den **Voraussetzungen einer vGA**. Ist der begünstigte Gesellschafter – wie im Streitfall – ein beherrschender, kann die Vermögensminderung schon dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen liegt im Streitfall eine vGA vor. Dabei mag dahinstehen, ob der Kontokorrentvertrag zivilrechtlich wirksam ist und ein für die GmbH durchsetzbarer Rückforderungsanspruch durch die Auszahlung begründet wurde. Denn der Kontokorrentvertrag kann für steuerliche Zwecke keine Berücksichtigung finden. Aufgrund aller Umstände des Einzelfalls ist nämlich davon auszugehen, dass die GmbH einen gleichlautenden Kontokorrentvertrag mit einem fremden Dritten nicht geschlossen bzw. die fraglichen Zahlungen nicht geleistet hätte.

Für diesen Befund spricht insbesondere auch, dass **keine Tilgungsbestimmungen getroffen** wurden. Keinesfalls

war dieser Vertrag für eine langfristige Darlehensgewährung gedacht. Hierfür fehlen die in einem Darlehensvertrag mit fremden Dritten üblichen Regelungen über Darlehenshöhe, Tilgungsmodalitäten, Zinszahlungen und Sicherheiten.

Konsequenzen:

Eine vGA ist im Jahr ihrer Verursachung zu berücksichtigen. Hinsichtlich einer Darlehensvereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist hierfür der Zeitpunkt der Auszahlungen von Geldbeträgen nach dem Zuflussprinzip und nicht erst eine ausbleibende Tilgung maßgeblich. Wenn die vGA fälschlicherweise einem anderen Veranlagungszeitraum zugeordnet wurde, ist auch die Korrektur des früheren Steuerbescheids zulässig. Dabei müssen jedoch die Voraussetzungen für eine Änderung, z.B. nach § 174 Abs. 4 Abgabenordnung, erfüllt sein.