

Quelle: Steuerjournal April 2009

Körperschaftsteuer

vGA an dem Gesellschafter nahestehende Kapitalgesellschaft

Eine vGA an eine dem Gesellschafter nahestehende Kapitalgesellschaft setzt nicht voraus, dass der Gesellschafter in der vorteilsgewährenden oder der empfangenden Kapitalgesellschaft eine beherrschende Stellung innehat. Wurde eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste, nicht vollwertige Darlehensforderung im Jahr der Darlehensgewährung fehlerhaft nicht wertberichtigt und wird die Wertberichtigung aufgrund des Grundsatzes des formellen Bilanzzusammenhangs in einem nachfolgenden Vz. nachgeholt, so kann die Nachholung in dem nachfolgenden Vz. zu einer vGA führen. (BFH, Urteil v. 08.10.2008 - I R 61/07)

KStG § 8; EStG § 5

Problematik

Geschäftsführer einer X-GmbH waren A und B, die zu 40% (A) und 46,7% (B) an der GmbH beteiligt waren. A, B und C waren außerdem mit jeweils 25% Gesellschafter der Y-GmbH. Die X-GmbH gewährte der Y-GmbH fortlaufend nicht gesicherte Kredite, für die teilweise weder Laufzeiten noch Rückzahlungsmodalitäten vereinbart waren. An Kreditzinsen berechnete die X-GmbH der Y-GmbH 8% p.a., auch soweit ein Zinssatz von 10% p.a. vereinbart war. Ein Antrag auf Eröffnung des Gesamtvollstreckungsverfahrens über das Vermögen der Y-GmbH wurde mangels Masse abgelehnt. Bereits drei Jahre vorher nahm die X-GmbH i.H.d. zu diesem Zeitpunkt offenen Darlehensforderungen Teilwertabschreibungen vor. Das FA rechnete dem Gewinn der X-GmbH die abgeschrieben Darlehensforderungen gegen die Y-GmbH als vGA hinzu. Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

Entscheidung

Die Revision hatte teilweise Erfolg und führte zur Zurückverweisung der Sache. Das FG hatte die Teilwertabschreibungen auf die der Y-GmbH gewährten Darlehen zu Recht als vGA gewertet. Jedoch hatte das FG einen weitergehenden Antrag der X-GmbH zur Anwendung einer Fördergebiets-AfA unzutreffend bejaht.

vGA an nahestehende Personen

Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein.

Geringe Beteiligungshöhe

Eine nur geringe Beteiligungshöhe vermag die Indizienwirkung des Nahestehens für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zwar abzuschwächen; den Tatbestand des Nahestehens beseitigt sie jedoch nicht.

Beherrschender Gesellschafter nicht erforderlich

Ergibt sich eine vGA schon aus dem Vergleich mit dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, so reicht auch eine Beteiligung unterhalb der Schwelle der beherrschenden Stellung zur Annahme der vGA aus; es gilt insoweit nichts anderes als bei einer direkten Vorteilsgewährung an einen Gesellschafter, bei der die Beteiligungsquote für den allgemeinen vGA-Tatbestand ebenfalls nicht von Bedeutung ist.

Fazit im Urteilsfall

Bei der Y-GmbH als Darlehensempfängerin handelt es sich auf der Grundlage der dargestellten Grundsätze um eine den Gesellschaftern A und B nahestehende Person. Als solche kommen auch Kapitalgesellschaften in Betracht, an denen ein oder mehrere Gesellschafter der vorteilsgewährenden Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Die Modalitäten der Darlehensgewährung halten auch nicht dem Vergleich mit dem Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters stand, so dass der BFH zutreffend zum Ergebnis gelangt, dass der Tatbestand einer vGA erfüllt ist.

Beratungskonsequenzen:

Der BFH bestätigt seine bisherige Rspr. (BFH, Urteil v. 14.07.2004 - I R 16/03, BStBl. II 2004 S. 1010 = sj 0422 1011; v. 07.03.2007 - I R 45/06, BFH/NV 2007 S. 1710). Danach kann eine vGA vorliegen, wenn eine

Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen ein ungesichertes Darlehen gegeben hat und sie die Darlehensforderung in der Folge auf einen niedrigeren Teilwert abschreiben muss.

Abgrenzung zur Darlehensgewährung im Konzern

Eine Übertragung der Grundsätze zur Darlehensgewährung innerhalb eines Konzerns (Fremdvergleich erfordert keine Sicherungen) lehnt der BFH ausdrücklich ab.