Brief für GmbH-GF/-Gesellschafter

1. GmbH-GF/-Gesellschafter-Brief

Sehr geehrte Damen und Herren,

dieser Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht des vergangenen Monats informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen. Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

|  |  |
| --- | --- |
| 1. | Gesellschafterdarlehen ist abzuzinsen |
| 2. | Fehler des Steuerpflichtigen: Wann diese korrigiert werden können |
| 3. | Ist der ermäßigte Steuersatz neben einer steuerfreien Rücklage anwendbar? |
| 4. | Zukünftige Zinsverbindlichkeiten: Rückstellung nicht möglich |
| 5. | Steuerbescheid: Ist eine schlichte Änderung nach einem Einspruchsverfahren möglich? |
| 6. | Offenbare Unrichtigkeit bei mechanischem Versehen? |

1. Gesellschafterdarlehen ist abzuzinsen

Wird ein Darlehen zunächst unverzinslich einer Kapitalgesellschaft gewährt, ist die Darlehensverbindlichkeit zum Bilanzstichtag abzuzinsen. Das gilt auch dann, wenn bei der Bilanzaufstellung bereits feststeht, dass ab dem Folgejahr das Darlehen verzinst wird.

Hintergrund

Einer Kapitalgesellschaft waren von ihren Gesellschaftern Darlehen mit einer unbefristeten Laufzeit gewährt worden, die teilweise schon seit Jahren unverzinslich waren. Im März wurde rückwirkend zum 1.1. eine Verzinsung vereinbart. Das Finanzamt zinste die Darlehensverbindlichkeit zum Bilanzstichtag ab.

Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet zurück. Unverzinsliche Verbindlichkeiten sind am Bilanzstichtag abzuzinsen, es sei denn, ihre Laufzeit am Bilanzstichtag beträgt weniger als 12 Monate. Ein Darlehen, das zunächst unverzinslich gewährt wird, aber auf Grund eines bestimmten Ereignisses verzinslich wird, ist bis zu dem späteren Ereignis (Vereinbarung von Zinsen) als unverzinslich zu behandeln. Erst ab dem Bilanzstichtag, der dem Ereignis folgt, ist entsprechend der veränderten Verhältnisse neu zu bewerten. Es besteht kein Grund, ein zunächst einschränkungslos unverzinslich gewährtes Darlehen von der Abzinsungspflicht auszunehmen, nur weil in späteren Jahren eine Verzinsung vereinbart wird.

Die Vereinbarung über die Verzinsung der Darlehen ist eine wertbegründende und keine wertaufhellende Tatsache. Objektiv hat die Verzinslichkeit zum Bilanzstichtag nicht vorgelegen. Das Stichtagsprinzip lässt insoweit keine andere Wertung zu.

1. Fehler des Steuerpflichtigen: Wann diese korrigiert werden können

Offenbare Unrichtigkeiten im Steuerbescheid können vom Finanzamt geändert werden. Die Berichtigung von Fehlern, die auf einer unzutreffenden Rechtsanwendung beruhen, ist jedoch nicht möglich.

Hintergrund

X ordnete für das Jahr 2005 - entgegen einer vorgelegten Bankbestätigung - Einkünfte aus Stillhaltergeschäften den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften statt richtigerweise den Einkünften aus sonstigen Leistungen zu. Dem folgte das Finanzamt. Dadurch kamen die Einkünfte aus den Stillhaltergeschäften mit einem Verlustvortrag aus Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zur Verrechnung. Bei der Berücksichtigung als sonstige Leistung wären hierauf keine Verlustvorträge verrechnet worden.

Im Anschluss an eine Außenprüfung änderte das Finanzamt den Einkommensteuer-Bescheid wegen offenbarer Unrichtigkeit und berücksichtigte die Einkünfte aus den Stillhaltergeschäften bei den Einkünften aus sonstigen Leistungen. Dem folgte das Finanzgericht. Es vertrat die Auffassung, eine Berichtigung wegen offenbarer Unrichtigkeit sei möglich.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht dieser Ansicht des Finanzgerichts und gab der Klage des X statt.

Zum einen ist X kein Fehler unterlaufen, der zu einer Änderung wegen einer offenbaren Unrichtigkeit berechtigt. Denn der steuerliche Berater des X hat im Rahmen der Zuordnung der Stillhaltergeschäfte zu den privaten Veräußerungsgeschäften umfangreiche rechtliche Erwägungen angestellt. Er hat die Zuordnungsfrage intern in der Kanzlei mit seiner Sachbearbeiterin eingehend erörtert. Es fehlt daher an offenbar fehlerhaften Angaben, die das Finanzamt als eigene mechanische Fehler hätte übernehmen können.

Zum anderen ist auch der Veranlagungssachbearbeiterin des Finanzamts kein mechanisches Versehen unterlaufen. Denn aus ihren Prüfvermerken ergibt sich, dass sie den von X eingetragenen Betrag durch Saldierung der von X in einer Anlage zur Einkommensteuer-Erklärung aufgeführten Gewinne und Verluste nachvollzogen hat. Da eine Saldierung nur in Betracht kommt, wenn die saldierten Geschäftsvorfälle das gleiche steuerrechtliche Schicksal teilen, kann nicht verneint werden, dass die Sachbearbeiterin einem sachverhalts- oder rechtsfolgenbezogenen Denkfehler unterlegen ist.

1. Ist der ermäßigte Steuersatz neben einer steuerfreien Rücklage anwendbar?

Für Betriebsaufgabegewinne gibt es einen ermäßigten Steuersatz, die sog. Fünftelregelung. Diese findet auch dann Anwendung, wenn für den Teil des Gewinns, der auf die Veräußerung eines Kapitalgesellschaftsanteils entfällt, eine steuerfreie Rücklage gebildet wird.

Hintergrund

Geklagt hatte der Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die ein Grundstück an eine GmbH verpachtet hatte; zu deren Gesellschaftern gehörte ebenfalls der Kläger. Das Grundstück und die GmbH-Beteiligung gehörten zum (Sonder-)Betriebsvermögen.

Im Streitjahr wurde die GbR aufgelöst und der Kläger veräußerte seine GmbH-Beteiligung. Für den Teil des hierdurch entstandenen Gewinns aus der Betriebsaufgabe, der auf die GmbH-Beteiligung entfiel, bildete der Kläger eine gewinnmindernde Rücklage. Für den verbleibenden Gewinn beantrage er die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach der Fünftelregelung, was das Finanzamt ablehnte.

Entscheidung

Vor dem Finanzgericht hatte die Klage des Gesellschafters Erfolg. Die Rücklagenbildung steht, so das Gericht, der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf den verbleibenden Teil des Aufgabegewinns nicht entgegen. Denn der anteilige Gewinn aus der Veräußerung der GmbH-Beteiligung wird nach der einschlägigen gesetzlichen Regelung nicht ermäßigt besteuert. Zu einer "Doppelbegünstigung" durch Anwendung des ermäßigten Steuersatzes einerseits und Bildung einer steuerfreien Rücklage andererseits kann es deshalb gar nicht kommen.

1. Zukünftige Zinsverbindlichkeiten: Rückstellung nicht möglich

Rückstellungen dürfen für einen noch nicht bestimmbaren Aufwand gebildet werden. Für zukünftige Zinsen aufgrund eines Erfüllungsrückstandes ist die Bildung einer Rückstellung steuerlich jedoch nicht zulässig.

Hintergrund

Klägerin war eine GmbH, die in einen internationalen Konzern eingebunden war. Von einer Schwestergesellschaft erhielt diese ein Darlehen. Bezüglich der Zinsen war vereinbart, dass der Zinssatz über einen Zeitraum von 10 Jahren jährlich ansteigen sollte. Zahlbar waren die Zinsen jeweils zum 28.2. eines Jahres. Der durchschnittliche Effektivzins lag bei 5,2 %. Zum 31.12.2008 bildete die Klägerin eine Rückstellung für die Zinsen des Jahres 2008 unter Berechnung eines Zinssatzes von 5,2 %. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde die ursprünglich vom Finanzamt akzeptierte Rückstellung aber nicht mehr in voller Höhe anerkannt. Im Einspruchs- und Klageverfahren führte die Klägerin aus, der Zinssatz von 5,2 % sei marktüblich. Diese effektive Zinsbelastung befinde sich in Höhe der Differenz zwischen der zu zahlenden Zinshöhe für 2008 und der Effektivverzinsung in einem Erfüllungsrückstand. Hierfür sei eine Rückstellung zu passivieren.

Entscheidung

Vor dem Finanzgericht hatte die Klage der GmbH keinen Erfolg. Eine Rückstellung komme nach Ansicht der Finanzrichter nur dann in Betracht, wenn ein Verlust aus einem schwebenden Geschäft drohe oder ein Erfüllungsrückstand bestehe. Dabei komme eine Rückstellung für drohende Verluste steuerlich bereits wegen der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nicht in Betracht. Für einen Erfüllungsrückstand sei erforderlich, dass ein Vertragspartner mit seiner vertraglich vereinbarten Leistung im Rückstand ist. Hierbei sei auf das schuldrechtliche Geschäft abzustellen. Nach dem Darlehensvertrag sei die Klägerin aber in 2008 nur zur Zahlung von 1,8 % Zinsen verpflichtet gewesen.

1. Steuerbescheid: Ist eine schlichte Änderung nach einem Einspruchsverfahren möglich?

Wurde über eine Frage bereits in einem Einspruchsverfahren entschieden, ist diesbezüglich eine schlichte Änderung nicht mehr möglich.

Hintergrund

Klägerin war eine aus 2 Gesellschaftern bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Diese erzielte 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nachdem die Steuerfahndung ermittelt hatte, wurde der ursprüngliche Feststellungsbescheid über diese Einkünfte geändert. Gegen diesen geänderten Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom März 2012 stellte das Finanzamt die Einkünfte erneut fest. Im April 2012 stellte der steuerliche Berater der Klägerin einen Antrag auf eine Änderung des Feststellungsbescheids in der Form der Einspruchsentscheidung. Seine Begründung: Das Finanzamt habe bei der Feststellung der Einkünfte eine zu hohe ortsübliche Miete angesetzt. Das Finanzamt lehnte die Änderung auch im Einspruchsverfahren ab. Es sei keine Änderungsbestimmung einschlägig.

Entscheidung

Die Klage hatte keinen Erfolg. Denn auch nach Auffassung des Finanzgerichts kam eine Änderung des Feststellungsbescheids nicht in Betracht. Im Einspruchsverfahren sei bereits eine grundsätzlich abschließende Prüfung der Tat- und Rechtsfragen erfolgt. Deshalb komme nach einem Einspruchsverfahren im Regelfall keine schlichte Änderung in Betracht. Auch die Frage der zutreffenden Höhe der ortsüblichen Miete sei bereits Gegenstand des Einspruchsverfahrens gewesen. Eine andere Änderungsnorm sei nicht ersichtlich.

1. Offenbare Unrichtigkeit bei mechanischem Versehen?

Gibt der Sachbearbeiter beim Finanzamt Daten aus einer eingereichten komprimierten Einkommensteuererklärung manuell ein und werden dabei erklärte Einkünfte zwar abgehakt, aber nicht übernommen, kann der Bescheid wegen einer offenbaren Unrichtigkeit geändert werden.

Hintergrund

Die Kläger haben die Einkommensteuererklärung 2008 elektronisch an das Finanzamt übermittelt und die komprimierte Erklärung nachgereicht. Dem Finanzamt standen jedoch keine elektronischen Daten zur Verfügung.

Der Sachbearbeiter im Finanzamt hakte u. a. die erklärten Vermietungseinkünfte in der komprimierten Steuererklärung ab, übernahm diese aber nicht in das Computerprogramm. Infolgedessen blieben diese Einkünfte im Einkommensteuerbescheid 2008 unberücksichtigt. Später berichtigte das Finanzamt den Bescheid wegen einer offenbaren Unrichtigkeit.

Entscheidung

Das Finanzgericht war der Ansicht, dass hier eine offenbare Unrichtigkeit vorliegt, die korrigiert werden kann. Die erklärten Vermietungseinkünfte sind bei der Bearbeitung des Steuerfalls "abgehakt" worden. Dadurch hat der Sachbearbeiter bekundet, dass diese Daten maschinell zu verarbeiten sind. Hätte er eine andere Auffassung vertreten, hätte dies dokumentiert werden müssen. Für einen Dritten ist auch offenkundig, dass die erklärten und kommentarlos "abgehakten" Einkünfte nur aufgrund eines mechanischen Versehens nicht in die Datenverarbeitung übernommen worden sind.

Die Kläger können sich nicht darauf berufen, dass der Fehler bei der vom Bearbeiter nicht verwendeten Durchführung eines Vorjahresvergleichs am Bildschirm durch Einblendung der Vorjahresdaten hätte vermieden werden können. Eine Korrektur wäre vielmehr nur dann als rechtsmissbräuchlich anzusehen, wenn sie aufgrund eklatanter Bearbeitungsmängel einen Verstoß gegen Treu und Glauben darstellen würde. Das ist hier aber nicht der Fall.

[Schlussformel]

Sie haben noch Fragen? Zögern Sie nicht, uns zu kontaktieren, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen