

# Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 5/2017

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### Übersicht

	Tz.
1. Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters (Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie) . . . . .	1
2. Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung setzt Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus	2
3. Möglichkeit des Ausschlusses des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH . . . . .	3
4. Rückabwicklung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG . . . . .	4
5. Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Gesellschafters (Bankfinanzierung) . . . . .	5
6. Verdeckte Gewinnausschüttung in Folge von Darlehensgewährungen und Verlust der Gemeinnützigkeit . . . . .	6

### 1. Gesetzgebung: Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters (Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie)

1 Am 26.6.2017 ist das Gesetz zur Umsetzung der EU-Geldwäscherichtlinie in Kraft getreten.

Kern dieses Gesetzes ist die Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters, welches insbesondere sog. Briefkastenfirmen das Geschäft erschweren soll. Dieses neue zentrale Register enthält Angaben über die wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen, also v.a. die Namen der tatsächlichen Eigentümer. Dies betrifft auch GmbHs und UGs. Insbesondere müssen damit z.B. Treuhandvereinbarungen offengelegt werden. Einsicht in das Register haben in erster Linie Behörden und die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen. Im Übrigen besteht kein allgemeines Einsichtsrecht. Einsicht bekommen nur Personen mit „berechtigtem Interesse“. Zu dem eng gefassten Kreis sollen auch Nicht-Regierungsorganisationen und Journalisten gehören.

#### Hinweis:

Der Bundesrat hat dazu eine weitergehende Entschließung gefasst, nach der sich die Bundesregierung für eine mit datenschutzrechtlichen Bestimmungen vereinbare Regelung für den öffentlichen Zugang zum Transparenzregister einsetzen solle. Ob es in Zukunft insoweit zu einer weiteren Öffnung des Zugangs zum Transparenzregister kommen wird, ist derzeit aber völlig ungewiss.

Für GmbH-Gesellschafter ergeben sich Neuerungen aus der Änderung des § 40 GmbHG über die Liste der Gesellschafter. Hier bleibt es – bußgeldbewehrt – bei der Verpflichtung der Geschäftsführer, die Gesellschafter zu melden, und zwar mit Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort sowie die Nennbeträge und die laufenden Nummern der jeweils übernommenen Geschäftsanteile. Neu ist, dass künftig auch die

durch den jeweiligen Nennbetrag eines Geschäftsanteils vermittelte jeweilige prozentuale Beteiligung am Stammkapital zu melden ist. Ebenfalls neu ist, dass das Register elektronisch geführt wird, d.h. dass bisherige „Papiermeldungen“ umzustellen sind. Das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste zu treffen.

#### Hinweis:

Die Geschäftsführer müssen sich mit diesen zusätzlichen bürokratischen Anforderungen auseinandersetzen, die weitere Rechtsentwicklung ist zu beobachten. In zeitlicher Hinsicht finden die Neuregelungen zur Gesellschafterliste allerdings erst dann Anwendung, wenn auf Grund einer Veränderung nach § 40 Abs. 1 GmbHG in der bisherigen Fassung eine Gesellschafterliste einzureichen ist.

### 2. Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei mittelbarer Beteiligung setzt Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus

Mit Urteil vom 20.10.2016 (Aktenzeichen VIII R 27/15, BStBl II 2017, 441) hat sich der BFH mit dem Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes bei Darlehensgewährung durch den Gesellschafter der GmbH befasst.

Darlehenszinsen, die einem Stpfl. aus einem privat gehaltenen (Gesellschafter-)Darlehen zufließen, unterliegen als Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich der sog. Abgeltungsteuer (mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 %). Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen ist in § 32d EStG allerdings geregelt, dass nicht der Abgeltungsteuersatz, sondern die normale Tarifbelastung gilt, die maximal 45 % beträgt, wenn

- das Darlehen einer Kapitalgesellschaft gewährt wird und
- der Darlehensgeber zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist; dies gilt auch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge lediglich eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist.

Vor diesem Hintergrund ist das o.g. Urteil zu sehen, mit dem der BFH explizit gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden hat, dass es für den Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes nicht genügt, wenn der Gesellschafter lediglich mittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und die Kapitalgesellschaft nicht beherrscht.

Im konkreten Streitfall war die F-GmbH an der das Darlehen schuldenden L-GmbH zu 94 % beteiligt. An der F-GmbH wiederum war die Stpfl. zu Beginn des

Streitjahres mit rd. 10 % und später mit 22,8 % beteiligt. Das FA unterwarf die von der L-GmbH gezahlten Zinsen bei der Einkommensteuerveranlagung unter Verweis auf § 32d EStG der tariflichen Einkommensteuer, das FG Rheinland-Pfalz gab der Klage der Stpfl. gegen die entsprechende Steuerfestsetzung statt.

Der BFH hat die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen, weil die lediglich mittelbare Beteiligung der Stpfl. an der L-GmbH nicht für einen Ausschluss der Abgeltungsteuer ausreiche – mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung könnten unmittelbare und mittelbare Beteiligungen nicht gleichgestellt werden. Mittelbar beteiligte Gesellschafter als Gläubiger der Kapitalerträge fallen damit nicht unter § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG.

Weiterhin sei die Stpfl. auch nicht als sog. nahestehende Person i.S.d. § 32d EStG anzusehen, da dieser unbestimmte Rechtsbegriff einen beherrschenden Einfluss der einander nahestehenden Personen oder einen solchen Einfluss Dritter auf diese Personen voraussetze. Eine solches Näheverhältnis sei nun aber in Bezug auf die zwischengeschaltete Gesellschaft (hier: die F-GmbH) nur dann gegeben, wenn die Stpfl. kraft Mehrheit in der Gesellschafterversammlung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft ihren Willen durchsetzen könnte. Der Rechtsbegriff „nahestehende Person“ setze also eine Beherrschung voraus, die im Streitfall bei einer Beteiligungshöhe an der F-GmbH von zuletzt 22,8 % nicht gegeben war. Für die Annahme einer faktischen Beherrschung der Gesellschafterversammlung waren keine Anhaltspunkte zu erkennen.

#### Hinweis:

In einschlägigen Fällen der Darlehensgewährung bei nur mittelbarer Beteiligung und ohne Beherrschung der zwischengeschalteten Gesellschaft sollte unter Hinweis auf die BFH-Entscheidung die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes geltend gemacht werden.

### 3. Möglichkeit des Ausschlusses des Abgeltungsteuersatzes auf Gewinnausschüttungen bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH

- 3 Mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen 13 K 3081/15 E, EFG 2017, 990) hat sich das FG Düsseldorf mit der in § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG geregelten Möglichkeit befasst, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft auf die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf erhaltene Gewinnausschüttungen verzichtet. Dieses Wahlrecht setzt voraus, dass (a) eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von mindestens 25 % vorliegt oder (b) eine von mindestens 1 % vorliegt und der Gesellschafter beruflich für diese Gesellschaft tätig ist. Nach der jüngsten Gesetzesänderung ist ab 2017 erforderlich, dass der Gesellschafter „durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann“.

Vorteilhaft kann der Verzicht auf die Abgeltungsteuer z.B. sein, weil insoweit die Einschränkungen betreffend den Werbungskostenabzug und die Verlustverrechnung aufgehoben werden. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn die Beteiligung selbst fremdfinanziert wurde und diese Refinanzierungszinsen geltend gemacht werden sollen.

Im konkreten Streitfall hatte der Stpfl., ein Steuerberater, i.R. einer Partnerschaftsgesellschaft (PartG) eine GmbH beraten, an der er sich auch zu rd. 6 % beteiligt hatte. Im Zusammenhang mit der Anschaffung des GmbH-Anteils hatte er ein Darlehen aufgenommen, für das im Streitjahr Schuldzinsen entstanden waren. Diese machte der Stpfl. in seiner Steuererklärung geltend und beantragte zugleich gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer, was das FA ablehnte.

Auch das FG Düsseldorf lehnte die Anwendung der tariflichen Einkommensteuer ab, da dem Stpfl. kein Optionsrecht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b EStG zustehe, da nicht er, sondern die PartG für die GmbH tätig geworden sei. Im Streitfall sei der Stpfl. nicht, wie es das EStG verlange („für diese“), für die Kapitalgesellschaft (also für die GmbH) beruflich tätig geworden, vielmehr war Auftragnehmerin des Mandatsvertrags die PartG, denn der Stpfl. hatte sich gegenüber seinem Mitgesellschafter verpflichtet, sämtliche Tätigkeiten als Steuerberater innerhalb der PartG zu erbringen. Die „berufliche Tätigkeit“ des Stpfl. erfolgte daher für die PartG, die ihrerseits für die GmbH tätig wurde.

#### Hinweis:

Gegen diese Entscheidung hat das FG Düsseldorf die Revision beim BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, so dass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist. Für die Veranlagungszeiträume vor 2017 hat der BFH entschieden, dass an die berufliche Tätigkeit weder Anforderungen qualitativer noch quantitativer Art zu stellen seien, so dass in einschlägigen Fällen des Tätigwerdens für die GmbH zu prüfen ist, ob die Wahlrechtsausübung (die den Stpfl. zugleich aber auch fünf Veranlagungszeiträume bindet) vorteilhaft ist.

### 4. Rückabwicklung der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt.

Mit Urteil vom 6.12.2016 (Aktenzeichen IX R 49/15, DStR 2017, 1092) hat sich nun der BFH mit der Frage befasst, wie insoweit die Rückabwicklung einer Veräußerung zu würdigen ist. In Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung hat er festgestellt, dass die Rückabwicklung eines noch nicht beiderseits vollständig erfüllten Kaufvertrags aus der Sicht des früheren Veräußerers keine Anschaffung der zurückübertrage-

nen Anteile ist, sondern bei ihm zum rückwirkenden Wegfall eines bereits entstandenen Veräußerungsgewinns führt. Beim früheren Erwerber liegt entsprechend keine Veräußerung vor. Zur Begründung führt der BFH insbesondere aus:

- Der Zweck des § 17 EStG gebiete es, den (bereits durch den BFH entschiedenen) Fall, dass der Veräußerungspreis rückwirkend in voller Höhe entfällt, genauso zu behandeln wie den Fall, dass die Veräußerung insgesamt rückgängig gemacht wird.
- Etwas anderes gelte, wenn die Gegenleistung vollständig erfüllt sei. Eine Rückabwicklung des Vertrags nach diesem Zeitpunkt wirke materiell-rechtlich nur dann zurück, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt war.

Im konkreten Streitfall war – verkürzt dargestellt – strittig, in welcher Höhe die Stpfl. im Streitjahr 2006 aus der Veräußerung von GmbH-Geschäftsanteilen einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 EStG erzielt hat. Es ging bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns um die Frage, ob jeweils die historischen Anschaffungskosten der Anteile zu Grunde zu legen oder ob sämtliche Anteile im Jahr 2001 nach einer gescheiterten Veräußerung zu höheren Anschaffungskosten zurückerworben worden waren.

Nach Auffassung des IX. Senats des BFH, der sich auch auf die frühere Rechtsprechung des Großen Senats des BFH bezieht, gebietet der Zweck des § 17 EStG, nur den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn zu erfassen. Daher liege grundsätzlich eine steuerlich zurückwirkende Rückabwicklung und keine Veräußerung/Anschaffung vor, wenn der ursprüngliche Vertrag im Zeitpunkt der Rückabwicklung noch nicht beiderseits vollständig erfüllt ist. Unerheblich sei dagegen, ob der Vertrag wegen einer Leistungsstörung rückabgewickelt worden ist und ob eine Leistungsstörung wirklich vorliegt. Im Streitfall waren die GmbH-Geschäftsanteile (nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz) in 1998 zivilrechtlich wirksam an die D-Holding als Erwerberin abgetreten worden, die in der Folgezeit über die Anteile verfügte und sie z.B. im eigenen Namen verpfändet hatte. Der Kaufpreis war von der D-Holding jedoch zu keinem Zeitpunkt gezahlt worden, so dass keine beiderseits vollständige Erfüllung gegeben war. Daher wirkt die in 2001 vereinbarte und durchgeführte einvernehmliche Rückabwicklung der Verträge nach BFH-Auffassung zurück mit der Folge, dass der Stpfl. die Anteile im Jahr 2001 nicht zurückerworben, sondern zurückgehalten hatte. Entsprechend waren bei der Ermittlung des Gewinns i.S.d. § 17 EStG die niedrigen historischen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

### **5. Keine nachträglichen Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG bei fehlender wirtschaftlicher Belastung des Gesellschafters (Bankfinanzierung)**

- 5 Hinsichtlich der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen ist das erst jüngst veröffent-

lichte Urteil des FG Düsseldorf vom 20.1.2016 (Aktenzeichen 7 K 1699/14 E, EFG 2016, 1776) zu sehen, mit dem sich das FG Düsseldorf insbesondere mit der Frage der Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten befasst hat. Dabei hat das FG Düsseldorf entschieden, dass dann keine nachträglichen Anschaffungskosten aus dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens vorliegen, wenn das Darlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung tatsächlich nicht aus dem Vermögen des (bei der Darlehensvergabe nur zwischengeschalteten) Gesellschafters selbst stammt, sondern die Belastung letztlich von der finanzierenden Bank getragen wird.

Im konkreten Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – ein Ehepaar geklagt, das zu 75,2 % (Kläger) bzw. 24,8 % (Klägerin) an einer GmbH beteiligt war. Die GmbH wies im Jahr 2001 einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von über 1 Mio. DM aus und war nachweislich in ihrem Bestand gefährdet, so dass der Kläger seiner GmbH ein Darlehen i.H.v. 2 Mio. DM gewährte (dem folgte in 2002 i.Ü. ein weiteres Darlehen). In dem Darlehensvertrag zwischen dem Kläger und der GmbH hieß es im Wesentlichen, der Kläger habe bei der Z-Bank ein Darlehen aufgenommen und stelle diese Mittel seinerseits der Gesellschaft als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung. Verzinsung, Rückzahlung und Laufzeit sollten sich nach den Bedingungen richten, die vertraglich mit der Z-Bank vereinbart worden waren.

Mit Vertrag v. 10.12.2004 zwischen dem Land NRW und der Z-Bank einerseits sowie der GmbH andererseits verpflichtete sich dann das Land als Bürge aus einer bestehenden Ausfallbürgschaft für Forderungen der Z-Bank gegenüber der GmbH zur Zahlung eines Teilbetrags. Bedingung hierfür war u.a., dass die Z-Bank auf die dem Kläger gewährten Kreditmittel verzichtet und dass der Kläger seinerseits auf seine Gesellschafterdarlehen in gleicher Höhe gegenüber der GmbH verzichtet. Dementsprechend erklärte der Kläger gegenüber der GmbH seinen Verzicht auf die Forderungen aus den Darlehen i.H.v. 1,5 Mio. €, die Z-Bank verzichtete ebenfalls auf ihre Forderungen.

In 2009 veräußerte der Kläger seine GmbH-Anteile und machte i.R. der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses einen Verlust nach § 17 EStG geltend, der auch den Darlehensverzicht i.H.v. 1,5 Mio. € umfasste. Dessen Berücksichtigung lehnte die Finanzverwaltung ab, da es sich nicht um ein Darlehen mit eigenkapitaleretzendem Charakter gehandelt habe.

Das FG Düsseldorf bestätigt dieses Ergebnis und führt unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung aus:

- Veräußerungsverlust i.S.v. § 17 Abs. 4 EStG ist der Betrag, um den die im Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile vom Stpfl. (persönlich) getragenen Veräußerungskosten und seine Anschaffungskosten den Veräußerungspreis übersteigen.
- Zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung zählen neben (verdeckten) Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind

und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten sind. Zu in diesem Sinne funktionellem Eigenkapital werden Finanzierungshilfen oder Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft in der Krise der Gesellschaft z.B. ein Darlehen gewährt und diese Finanzierungsmaßnahme eigenkapitalersetzenden Charakter hat. Ob und in welcher Höhe der Gesellschafter die der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Geldbeträge seinerseits finanzieren muss, ist dabei in der Regel unbeachtlich.

- Wenn aber das Gesellschafterdarlehen bei wirtschaftlicher Betrachtung tatsächlich nicht aus dem Vermögen des Gesellschafters selbst stamme, sondern letztlich die Belastung von der finanzierenden Bank getragen werde, fehle es an einem eigenen Aufwand des Gesellschafters und damit an einer Rechtfertigung dafür, einen derartigen Aufwand als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns geltend zu machen.

Letzterer Aspekt führte dazu, dass im Streitfall der Darlehensverzicht nicht zu berücksichtigen war. Bereits aus dem Umstand, dass das Gesellschafterdarlehen ausdrücklich auf das dem Kläger gewährte Darlehen Bezug nahm und dessen Vertragsbedingungen zum Gegenstand des der B-GmbH gewährten Gesellschafterdarlehens machte, ergab sich, dass beide Verträge miteinander in einer untrennbaren Weise verknüpft waren. Auch das weitere Schicksal der Verträge zeigte die Einheitlichkeit der Verträge. Sowohl die Z-Bank als auch der Kläger hatten auf ihre jeweiligen Rückforderungsansprüche in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang verzichtet. Der Kläger war lediglich zur Umgehung der Beschränkungen des § 18 KWG zwischengeschaltet gewesen, ohne selbst wirtschaftlich belastet zu sein – er hatte die Darlehensvaluta lediglich an die GmbH weitergeleitet.

#### **Hinweis:**

Gegen diese Entscheidung ist die Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen IX R 4/16 anhängig, so dass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist.

## **6. Verdeckte Gewinnausschüttung in Folge von Darlehensgewährungen und Verlust der Gemeinnützigkeit**

- 6 Eine vGA liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Dies kommt auch dann in Betracht, 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.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG München vom 25.4.2016 (Aktenzeichen 7 K 1252/14, EFG 2017, 753, Rev. beim BFH: V R 67/16) zur Gemeinnützigkeit einer GmbH zu sehen, deren satzungsmäßiger Gesellschaftszweck die Förderung des Gesundheitswesens, u.a. die Unterstützung von Krankenhäusern und Kliniken ist.

Im Streitfall ging es um eine als gemeinnützig anerkannte GmbH, deren Stammkapital 51 000 € betrug. Die Gesellschafter der GmbH waren auch Kommanditisten der X GmbH & Co. KG (X KG); die Beteiligung dieser Personengruppe am Festkapital der X KG betrug insgesamt 98 %. In 2010 und 2011 spendeten die Gesellschafter an die GmbH jeweils zusammen 3 Mio. € zur Anlage in den Vermögensstock der GmbH. Jeweils bereits kurz vor Erhalt der Mittel hatte die GmbH Darlehensverträge mit der X KG abgeschlossen. Darin verpflichtete sie sich in beiden Fällen, der X KG 3 Mio. € als Darlehen für die Dauer von zehn Jahren zu gewähren. Der Darlehenszinssatz wurde alljährlich anhand des Festgeldsatzes auf der Basis des 1-Jahres-Euribor zuzüglich einer Marge von 0,6 % ermittelt.

Das FG München folgert aus dieser Vertragsgestaltung, dass die Darlehensvergabe an die X KG gemeinnützigkeitsschädlich ist, da eine vGA zu Gunsten eines nahen Angehörigen vorliege, weil die Darlehensbedingungen, die der X KG eingeräumt wurden, dem Fremdvergleich nicht standhielten. Denn bei der Darlehensgewährung einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter bzw. an eine diesem nahestehende Person bilden die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze des angemessenen Zinssatzes.

Die im Streitfall aus dem Euribor abgeleiteten Zinssätze bewegten sich aber nun gerade nicht in diesem Rahmen, so dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die vergünstigten Konditionen einem fremden Dritten nicht eingeräumt, sondern marktübliche Zinsen ausgehandelt hätte.

Zudem wertet das FG München nicht nur den unüblich niedrigen Zinssatz, sondern darüber hinaus auch die Vergabe von nahezu sämtlichen Mitteln der GmbH in Gestalt eines ungesicherten Darlehens für die Dauer von zehn Jahren als nicht fremdüblich – und damit als gemeinnützigkeitsschädlich. Denn insoweit sei der dauerhafte Erhalt des Vermögens nicht gewährleistet.

#### **Hinweis:**

Die Entscheidung des FG München führt nicht nur die vGA-Rechtsprechung fort, sondern zielt zudem auch auf einen zentralen Aspekt des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, nämlich das in § 55 AO geregelte Erfordernis der Selbstlosigkeit. Danach dürfen weder Mitglieder oder Gesellschafter Gewinnanteile bzw. sonstige Zuwendungen erhalten noch dürfen ganz allgemein Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden. Eine vGA ist demnach als gemeinnützigkeitsschädlich einzustufen. Bei der Bestimmung der Höhe von an Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen gezahlten Vergütungen ist daher Vorsicht geboten.