

Beschluss vom 03. Februar 2010, I B 89/09

"Zwei-Konten-Modell" und verdeckte Gewinnausschüttung

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2

vorgehend FG München, 28. Mai 2009, Az: 7 K 1655/07

Leitsätze

NV: Trägt eine GmbH, die an einer GbR beteiligt ist, dort entstandene "entnahmebedingte" Schuldzinsen, die nach Maßgabe des BFH-Beschlusses vom 8. Dezember 1997 GrS 1-2/95 ("Zwei-Konten-Modell") dort als Betriebsausgaben anzusehen sind, können vGA vorliegen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist der einkommenserhöhende Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes.
- 2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, ist beratend tätig. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin ist X. X ist --mit zehn weiteren Gesellschaftern-- an der Y-GbR (GbR) beteiligt, die ebenfalls beratend tätig ist. Zur Erfüllung entsprechender Mandate bedient sich die GbR der Gesellschafter ihrer Gesellschafter als Subunternehmer. Zu diesem Zweck schloss sie u.a. mit der Klägerin einen "Beschäftigungsvertrag" ab: Darin verpflichtete sich die GbR als Auftraggeberin, der Klägerin als Subunternehmerin Aufträge zur Durchführung zu vergeben. Die Klägerin hatte nach § 10 des Vertrages Anspruch auf das gesamte Honorar, das die GbR mit dem betreffenden Kunden vereinbart hatte. Im Gegenzug war sie nach § 3 Nr. 2 des Vertrages verpflichtet, sämtliche bei der GbR durch die Auftragsvergabe an die Klägerin entstandenen Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags pro Kalenderjahr sowie der gesetzlichen Umsatzsteuer als Entgelt zu entrichten. Innerhalb der GbR wurde für jeden Gesellschafter ein Profitcenter gebildet. Der betreffende Gesellschafter übte eigenverantwortlich und allein die Geschäftsführung und Vertretung in seinem Profitcenter aus und betreute und akquirierte seine Klienten selbständig. Die Ergebnisverteilung erfolgte entsprechend der Herkunft der GbR-Ergebnisse aus den Profitcentern der einzelnen Partner. Jeder Gesellschafter hatte das Recht, den ihm zustehenden Gewinn jederzeit zu entnehmen. Die Kosten der gemeinsamen Büros wurden unter den Profitcentern des jeweiligen Büros nach dem Verursacherprinzip aufgeteilt.
- 3 Im Streitjahr (1995) entstanden bei der GbR Schuldzinsen für das Profitcenter X in Höhe von 114.342 DM, die der Klägerin in Rechnung gestellt und von dieser erstattet wurden. Dies hatte folgenden Hintergrund: Bei der GbR waren alle Erlös- und Aufwandskonten mehrfach entsprechend der Anzahl der Gesellschafter/Profitcenter vorhanden. Ausgangsrechnungen der GbR an Kunden hatten in der Regel zum gleichen Zeitpunkt eine Rechnung der GmbH, die den Auftrag bearbeitet hatte, zur Folge. Die Verbuchung bei der GbR erfolgte im Rahmen des jeweiligen Profitcenters. Das Profitcenter X wickelte die anfallenden Zahlungsvorgänge bei der GbR über ein sogenanntes Zwei-Konten-Modell ab. Das Konto ... der GbR bei der Raiffeisenbank Z diente nur der Finanzierung von Betriebsausgaben des Profitcenters X. Von diesem Konto wurden die Rechnungen der Klägerin an die GbR sowie die vom Profitcenter X zu tragenden Allgemeinkosten der GbR beglichen. Die Einnahmen des Profitcenters X wurden einem anderen Konto der GbR gutgeschrieben. Ausschließlich von diesem Konto erfolgten die privaten Entnahmen des X.
- 4 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) entnahm X in den Jahren 1992 und 1993 dem Einnahmenkonto seines Profitcenters die eingegangenen Zahlungen der Kunden der GbR, ein Transfer dieser Summen auf das seinem Profitcenter zugeordnete Ausgabenkonto unterblieb. Auf dem Ausgabenkonto ... entstand ein negativer Saldo, der zum 14. April 1993 1.150.534 DM betrug. Die GbR nahm zum Ausgleich dieses negativen Saldos am 15. Februar 1993 ein Darlehen über 1,7 Mio. DM auf. Zwar waren sämtliche Gesellschafter der GbR Darlehensnehmer. Es wurde

jedoch vereinbart, dass abweichend von § 421 des Bürgerlichen Gesetzbuchs für die Verbindlichkeiten der GbR insoweit ausschließlich X mit seinem gesamten Privatvermögen haften sollte. In einem Memorandum vom 22. Februar 1993 an alle Partner der GbR sicherte X als Geschäftsführer der Klägerin zu, dass er alle anfallenden Kosten im Rahmen des von ihm initiierten Darlehens und auch eine eventuelle Gewerbesteuer-Mehrbelastung übernehmen werde. X erwarb ebenfalls im Jahr 1992 ein privates Wohnhaus. Dieses Haus diente als Sicherheit für das aufgenommene Darlehen. Mit zwei Raten, die am 15. April 1993 und am 15. Juli 1993 bei der Z eingingen und mit 1. bzw. 2. Kaufpreistrate Ausgleich bezeichnet waren, wurde der bestehende negative Kontostand des Ausgabenkontos des Profitcenters X um insgesamt 1.349.580 DM reduziert. Da das Darlehen dazu verwendet worden war, den negativen Saldo des Ausgabenkontos zu reduzieren, wurden die Darlehenszinsen von der GbR der Klägerin in Rechnung gestellt.

- 5 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte diese Zinsen in Änderungsbescheiden als vGA. Die Klage blieb erfolglos (FG München, Urteil vom 29. Mai 2009 7 K 1655/07 - Entscheidung durch die Einzelrichterin nach einem entsprechenden Übertragungsbeschluss).
- 6 Die Klägerin beantragt unter Hinweis auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative und Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) --außerhalb der Begründungsfrist auch unter Hinweis auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO--, die Revision zuzulassen.
- 7 Das FA beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist unbegründet. Die Gründe für eine Zulassung der Revision, die innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist geltend gemacht worden sind, sind nicht erfüllt. Ein Revisionsgrund, der erst außerhalb der Beschwerdebegründungsfrist (§ 116 Abs. 3 Sätze 1, 3 FGO) vorgetragen wird, kann schon im Hinblick auf das damit nicht formgerechte (verspätete) Vorbringen nicht zur Zulassung der Revision führen.
- 9 1. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO zuzulassen.
- 10 Für diesen Revisionszulassungsgrund dürfte es schon an der dazu notwendigen Darlegung (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) fehlen, dass eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung erforderlich ist. Dazu hätte hinsichtlich der in der Beschwerdebegründung behaupteten Abweichung der Vorentscheidung von dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. Dezember 1997 GrS 1-2/95 (BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193) ein entscheidungserheblicher Rechtssatz aus der angefochtenen Vorentscheidung herausgestellt werden müssen, der mit einem die Divergenzentscheidung tragenden abstrakten Rechtssatz nicht übereinstimmt. Eine derartige Darlegung fehlt. Denn insoweit reicht es nicht aus, zu behaupten, dass die Vorentscheidung die vom Großen Senat des BFH aufgestellten Grundsätze im konkreten Fall nicht in ausreichendem Maße beachtet habe. Ein (vermeintlicher) bloßer Rechtsanwendungsfehler reicht für eine Divergenzdarlegung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative FGO nicht aus.
- 11 Im Übrigen weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Entscheidung des Großen Senats des BFH die im konkreten Streitfall möglicherweise allein entscheidungserhebliche Frage, ob die Klägerin, die der Inanspruchnahme für die Schuldzinsen durch die GbR aus dem sog. Beschäftigungsvertrag nicht entweichen konnte, nach dem Maßstab eines ordentlich und gewissenhaft handelnden Geschäftsleiters gegen ihren Alleingesellschafter-Geschäftsführer X nicht hätte Rückgriff nehmen müssen, nicht berührt. Insoweit könnte auf der Grundlage der in einem Revisionsverfahren bindenden Tatsachenwürdigung des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hinsichtlich einer durch die mittelbar entnahmebedingte Veranlassung der Schuldzinsen in einem Verzicht der Klägerin auf einen Rückgriff gegen X eine Rechtfertigung für den Ansatz einer vGA in der vom FA berücksichtigten Höhe liegen.
- 12 2. Ein Verfahrensfehler des FG (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegt nicht vor.
- 13 a) Ein Besetzungsmangel i.S. des § 119 Nr. 1 FGO liegt nicht vor. Die Klägerin hat Mängel in dem Senatsbeschluss zur Übertragung der Sache auf die Einzelrichterin, aus denen auf eine "greifbare Gesetzeswidrigkeit" dieses Beschlusses geschlossen werden könnte --was für die Annahme eines entscheidungserheblichen Verfahrensfehlers notwendig wäre--, nicht dargelegt. Allein der Umstand, dass die Klägerin zu den Übertragungsvoraussetzungen des § 6 Abs. 1 FGO eine abweichende Meinung vertritt, erfüllt die Voraussetzungen dieses besonderen Maßes einer Rechtswidrigkeit nicht. Das Ermessen der Einzelrichterin, den Rechtsstreit wieder auf den Senat zurückzuübertragen

(§ 6 Abs. 3 Satz 1 FGO), war auch nicht im Sinne einer "Ermessensreduzierung auf Null" (zur Rückübertragung) eingeschränkt, da eine "wesentliche Änderung der Prozesslage" --als Ergebnis neu eingetretener Umstände im Prozess-- nicht erkennbar war.

- 14** b) Soweit die Klägerin die Nichterhebung des angebotenen Beweises rügt, hat das FG in der angefochtenen Entscheidung die durch die Zeugenvernehmung zu klärenden Punkte des Sachverhalts ausdrücklich als im Sinne der Darlegung der Klägerin zutreffend, aber unter Berücksichtigung seiner --für diese Beurteilung allein maßgeblichen-- Rechtsansicht nicht entscheidungserheblich angesehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de