

Bundesgerichtshof

Der Jahresabschluss einer GmbH als deklaratorisches Schuldanerkenntnis

von WP StB Gerald Schwamberger, Göttingen

Gesellschafter einer GmbH können vielfältige vertragliche Vereinbarungen mit ihrer GmbH schließen. Die getroffenen Vereinbarungen und Verträge haben auch steuerliche Auswirkungen im Rahmen der Steuerbilanz oder der Festsetzung der Körperssteuer bzw. der persönlichen Einkommensteuer der Gesellschafter. Der BGH hat dies in seinem Urteil vom 2.3.09 (II ZR 264/07, Abruf-Nr. 092798) deutlich klargestellt und die Frage beleuchtet, welche rechtlichen Auswirkungen sich bei dem festgestellten Jahresabschluss der GmbH auf die Beteiligten ergeben.



www.iww.de
Abruf-Nr. 092798

1. Rechtliche Beziehungen der Gesellschafter mit ihrer GmbH

Neben der im GmbHG (z B. § 5, §§ 13-30 GmbHG) geregelten Beziehung des Gesellschafters zu seiner GmbH sind darüber hinaus in der praktischen Führung von GmbH eine Vielzahl von rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und ihrer GmbH in der täglichen Praxis festzustellen. So kann der Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer seiner GmbH sein (§ 6 GmbHG), er kann Arbeitnehmer der GmbH sein, er kann Darlehensgeber oder -nehmer sein, er kann sich als stiller Gesellschafter an der GmbH beteiligen und er kann Miet- und Pachtverträge mit der GmbH abschließen. Solche rechtlichen Verbindungen sind in der Regel durch schriftliche Verträge festzulegen. Es ist jedoch auch möglich, dass durch entsprechende Handhabung ohne schriftliche Vereinbarung entsprechende vertragliche Verbindungen zustande kommen. Dies impliziert jedoch, dass im Zweifelsfalle die Beweislast beim Gesellschafter liegt.

Im Zweifel obliegt dem Gesellschafter die Beweislast

Nach §§ 45-52 GmbHG werden die Rechte der Gesellschafter einer GmbH und das Zusammenwirken der Gesellschafter untereinander geregelt. Festzustellen ist, dass die in § 46 GmbHG aufgelisteten Zuständigkeitsmerkmale der Gesellschafter dispositiv sind und auch weitere Beschlusszuständigkeiten der Gesellschafter begründet werden können. Sowohl in der Satzung als auch durch Gesellschafterbeschlüsse in Gesellschafterversammlungen können sich die Gesellschafter weitgehend als allzuständig für nahezu alle anfallenden Entscheidungen bestimmen. Die Gesellschafterversammlung ist oberstes Organ der Gesellschaft. Diese Stellung darf ihr nach § 45 GmbHG nicht genommen werden.

Oberstes Organ der Gesellschaft ist die Gesellschafterversammlung

Dies bedeutet für die Praxis, dass auch alle rechtlichen Beziehungen der einzelnen Gesellschafter mit ihrer GmbH durch die Gesellschafterversammlung gebilligt oder abgelehnt werden. Die Gesellschafterversammlung ist damit zuständig für die rechtliche Gültigkeit getroffener Vereinbarungen, auch zwischen Gesellschaftern und ihrer Gesellschaft. Dies gilt ebenso gem. § 46 Nr. 1 GmbHG für die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Ergebnisses.

Rechtliche Gültigkeit der getroffenen Vereinbarung

2. Der Jahresabschluss der GmbH

Der Jahresabschluss der GmbH ist von den Geschäftsführern unverzüglich nach der Aufstellung den Gesellschaftern zum Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses vorzulegen (§ 42 a GmbHG). Dies bedeutet, dass die Aufstellung allein Sache der Geschäftsführung, die Feststellung i.S.d. § 46 Nr. 1 GmbHG Sache der Gesellschafter ist.

Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss besteht gem. §§ 242, 264 HGB aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang, die eine Einheit bilden, sowie einem Lagebericht. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen; für die Aufstellung von Jahresabschlüssen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften ergeben sich Erleichterungen nach § 267 HGB.

Im Jahresabschluss wird nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft vermittelt (§ 264 Abs. 2 HGB). Dies bedeutet, dass durch die Feststellung des Jahresabschlusses der Gesellschafter die im Jahresabschluss ausgewiesenen Zahlen nach bestem Wissen und Gewissen den tatsächlichen Verhältnissen der Gesellschaft entsprechen. Damit ist die Feststellung des Jahresabschlusses in gewissen Beziehungen eine verbindliche Festlegung. Sie ist maßgebend für Gewinnverteilung, für Verpflichtungen zur Gewinnabführung oder Gewinnbeteiligung (Tantieme), für die Beurteilung des Handelns der Geschäftsführer und für die ordnungsgemäße Erfüllung der allgemeinen handelsrechtlichen Pflicht zur Rechenschaftslegung. Bis zur Feststellung durch die Gesellschafterversammlung kann der Jahresabschluss beliebig geändert werden. Nach seiner Feststellung ist eine Änderung nur durch eine erneute Feststellung der Gesellschafter rechtsverbindlich. Durch die Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses gem. § 325 HGB werden die durch Gesellschafterversammlung festgestellten Zahlen des Jahresabschlusses der Öffentlichkeit bekanntgegeben.

Feststellung des Jahresabschlusses entspricht der verbindlichen Festlegung

Der BGH hat in dem Besprechungsurteil diese bereits mit Urteil vom 29.3.96 (II ZR 263/94, BGHZ 132, 263, 266) entschiedene Rechtsansicht bestätigt, dass die Feststellung des Jahresabschlusses bei der GmbH die Bedeutung einer Verbindlich-Erklärung der Bilanz jedenfalls im Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft und auch untereinander hat. Er führt weiter aus, dass typischer Inhalt einer solchen korporativen Abrede auch der Ausschluss bekannter oder mindestens für möglich gehaltener Einwendungen gegenüber bilanzierten Gesellschafterverbindlichkeiten im Sinne eines deklaratorischen Anerkenntnisses ist.

Diese Rechtsprechung bedeutet, dass ein durch die Gesellschafterversammlung festgestellter Jahresabschluss zumindest gegenüber Rechtsverhältnissen zwischen den Gesellschaftern und ihrer GmbH als rechtsverbindlich anzusehen ist und die getroffenen Vereinbarungen damit ebenfalls rechtsverbindlich für beide Vertragsparteien anzusehen sind. Soweit keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen wurden, sondern sich

Rechtsverbindlich für beide Vertragsparteien

die möglichen Rechtsbeziehungen aus der Darstellung innerhalb des Jahresabschlusses ergeben, sind diese – wie im Besprechungsurteil benannt – entsprechend ihrer Darstellung als rechtsverbindlich anzusehen.

In dem zu entscheidenden Fall hatten sich die Gesellschafter im Rahmen der Liquidation ihrer GmbH Darlehen aufgrund der Veräußerung des Geschäftsbetriebs auszahlen lassen und diese als Gesellschafterdarlehen aktiviert. Nachdem der Insolvenzverwalter der GmbH die Darlehen zurückfordern wollte, haben die Gesellschafter dies verweigert unter dem Hinweis, dass lediglich aus steuerlichen Gründen die ausgezahlten Beträge als Darlehen bezeichnet wurden, damit diese nicht als Gewinnausschüttung bzw. verdeckte Gewinnausschüttung steuerlich behandelt wurden. Der BGH sah die Behandlung als Darlehen der Gesellschafter gegenüber ihrer Gesellschaft aufgrund des Ausweises im Jahresabschluss jedoch als rechtsgültig an. Der BGH führt dazu aus:

**BGH sah die
Behandlung der
Darlehen als
rechtsgültig an**

„... vielmehr steht im vorliegenden Fall allein die Bedeutung des festgestellten Jahresabschlusses für das gesellschaftsinterne Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern in Rede. Insoweit handelt es sich bei der Feststellung des Jahresabschlusses um einen konstitutiv wirkenden Akt der Billigung des aufgestellten Jahresabschlusses durch die Gesellschafter, mit der diese dessen Richtigkeit anerkennen.

... Dementsprechend ist die Bilanzfeststellung ein Vorgang, aus dem sich im Innenverhältnis auch rechtliche Konsequenzen für die Ansprüche zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern im Sinne eines – zivilrechtlich verbindlichen – Schuldanerkenntnisses ergeben können.“

Durch diese Rechtsprechung wird klargelegt, dass die Feststellung des Jahresabschlusses bei Rechtsverhältnissen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft nicht nur den Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden gegenüber den Gesellschaftern bestätigt, sondern sogar der Ausweis ein Schuldanerkenntnis ergeben kann. Dies gilt nicht nur für die Jahresabschlüsse der Kapitalgesellschaften, sondern auch für diejenigen der Personengesellschaften.

**Ausweis in der
Bilanz kann ein
Schuldanerkenntnis
ergeben**

3. Steuerliche Folgen aus dieser Rechtsprechung

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs. 1 EStG ist Grundlage der steuerlichen Beurteilung des Jahresergebnisses einer GmbH die Handelsbilanz. Bei Vorlage einer festgestellten Bilanz einer GmbH sind die nach Handels- und Zivilrecht auch zwischen den Gesellschaftern und ihrer GmbH eingegangenen Rechtsverhältnisse entsprechend zu berücksichtigen. So hat der BGH in dem genannten Besprechungsurteil eindeutig festgestellt, dass ausgewiesene Darlehen gegenüber Gesellschaftern, die nur aus steuerlichen Gründen zur Vermeidung der Besteuerung bei den Gesellschaftern als Gewinnausschüttung oder verdeckte Gewinnausschüttung als solche ausgewiesen wurden, zivilrechtlich als Darlehen anzusehen sind. Dies bedeutet für die steuerliche Beurteilung, dass Gewinnausschüttungen im Jahr der Bildung der Gesellschafterdarlehensforderungen

nicht zu berücksichtigen sind, weil die GmbH Ansprüche gegenüber den Gesellschaftern in Höhe der ausgewiesenen Darlehensbeträge hat und diese einfordern kann. Dies bedeutet auch, dass die bis einschließlich 2009 geltende umgekehrte Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 S. 2 EStG für eine aus steuerlichen Gründen vorgenommene Beurteilung nicht ohne weiteres Niederschlag in der Handelsbilanz haben kann, wenn sich durch die Feststellung des Jahresabschlusses, wie dargestellt, die rechtlichen Folgen ergeben. Es ist nach dem Besprechungsurteil des BGH festgestellt:

„Wählen die Vertragsparteien eine bestimmte zivilrechtliche Rechtsgestaltung lediglich aus steuerlichen Gründen, fehlt es in der Regel nicht am erforderlichen Rechtsbindungswillen, weil die steuerliche Anerkennung ein gültiges, ernstlich gewolltes Rechtsgeschäft voraussetzt. Erweist sich die gewählte Vertragsgestaltung nachträglich als zivilrechtlich nachteilig, begründet das nicht den Einwand des Scheingeschäfts.“

Steuerliche Anerkennung setzt gültiges und gewolltes Rechtsgeschäft voraus

Dies bedeutet, dass die aus steuerlichen Gründen gewählte Form der Darstellung zivilrechtlich nicht als Scheingeschäft zu sehen ist, sondern im Vordergrund die zivilrechtliche Rechtsfolge entscheidend ist und daraus aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch die steuerlichen Folgen zu ziehen sind. Eine steuerlich abweichende Beurteilung des Sachverhalts ist danach nur dann möglich, wenn nach steuerlichen Vorschriften eine andere Beurteilung zwingend erforderlich ist. In dem Urteilsfall sind danach die als Darlehen ausgewiesenen Beträge auch steuerlich als Darlehen zu behandeln, weil es eine steuerliche Vorschrift, die eine andere Beurteilung zulässt, nicht gibt.

4. Auswirkungen in der praktischen Beratung

Für die Beratung von GmbH und ihren Gesellschaftern ist besonders darauf zu achten, dass rechtliche Beziehungen über das reine Gesellschaftsverhältnis hinaus zwischen den Parteien möglichst in Schriftform festgelegt werden müssen. Hierbei ist zu bedenken, dass Vereinbarungen, die steuerliche Vorteile für die Gesellschafter oder die Gesellschaft haben, im zivilrechtlichen Bereich durchaus entgegenstehende Wirkungen haben können. Das Urteil bestätigt weiterhin, dass die Zahlen des Jahresabschlusses, soweit er festgestellt ist, als rechtsverbindlich anzusehen sind – nachträglich festgestellte Fehler können selbstverständlich berichtigt werden, bedürfen aber einer erneuten Feststellung durch die Gesellschafter.

Vereinbarungen sollten immer in der Schriftform festgelegt werden

Im weiten Sinne gilt diese Rechtsprechung auch für Personengesellschaften. Der BFH hat z.B. in seinem Urteil vom 15.5.08 (IV R 46/05, Abruf-Nr. 082537) – festgestellt, dass es sich bei einem als Darlehenskonto bezeichneten Konto eines Kommanditisten, das im Rahmen des 4-Konten-Modells dazu bestimmt ist, die nicht auf dem Rücklagenkonto verbuchten Gewinnanteile aufzunehmen, auch dann um ein Kapitalkonto i.S.d. § 15 a Abs. 1 S. 1 EStG handelt, wenn es gewinnunabhängig zu verzinsen ist. Hierzu ist allerdings Voraussetzung, dass entweder auf diesem Konto die Verluste der Gesellschaft verbucht werden oder dass das Konto im Fall der Liquidation der Gesellschaft oder des Ausscheidens des Gesellschafters mit einem etwa bestehenden negativen Kapitalkonto zu verrechnen ist.

Rechtsprechung gilt auch für Personengesellschaften