

08/2018

Rechtsprechungsänderung zu Schenkungsteuer und vGA

I. Einleitung

Nahezu jeder Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kennt die Buchstabenkürzel v – G – A. Diese Abkürzung steht für verdeckte Gewinnausschüttung. Diese Rechtsfigur ist in vielen Betriebsprüfungen Gegenstand von Diskussionen mit dem Finanzamt. Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, der den Anschein erweckt, einem Fremdvergleich nicht standzuhalten und somit als gesellschaftlich veranlasst gilt, kann ertragsteuerlich zur Gewinnerhöhung bei der GmbH und zur Ausschüttungsbesteuerung beim Gesellschafter führen. Doch die Sicht der Finanzverwaltung ist dabei nicht nur auf die ertragsteuerliche Seite und den Gesellschafter selbst beschränkt.

In der jüngeren Vergangenheit sind die Finanzämter dazu übergegangen, neben einer Korrektur der Einkommensteuer auch Schenkungsteuer zu veranlagern. Diese Tür wurde der Finanzverwaltung durch ein BFH-Urteil vom 07.11.2007, Az. II R 28/06, aufgestoßen. Die Thematik der verdeckten Gewinnausschüttung wurde hierbei auf dritte Personen, die dem Gesellschafter nahestehen, ausgeweitet.

Dies hat zu einer Verunsicherung der Steuerpflichtigen und zu breiten Diskussionen innerhalb des steuerrechtlichen Schrifttums geführt. Der BFH ist der Finanzverwaltung mit gleich drei jüngst veröffentlichten Urteilen vom 13.09.2017 entgegengetreten. Trotzdem bleibt festzuhalten, dass in diesem Zusammenhang weiterhin die Belastung mit Schenkungsteuer droht und auch noch nicht alle Fragen geklärt sind.

II. Entwicklung in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Nach dem BFH-Urteil des zweiten Senats vom 07.11.2007 bestand für die Finanzverwaltung Anlass, in vGA-Fällen auch eine schenkungsteuerliche Veranlagung vorzunehmen. Mit dem im Urteil angedeuteten Grundsatz, dass eine Kapitalgesellschaft als Schenkerin in Betracht kommt, sah die Finanzverwaltung die rechtliche Grundlage für ihr weiteres Vorgehen bereitet. Mit Erlassen vom 20.10.2010 und vom 14.03.2012 haben die Obersten Finanzbehörden der Länder die Finanzämter angewiesen, vGA-Fälle auch auf schenkungsteuerliche Konsequenzen zu prüfen.

Diese Vorgehensweise war in der jüngsten Zeit aber fragwürdig, da der BFH in einem klarstellenden Urteil vom 30.01.2013, Az. II R 6/12, bereits verneint hat, dass neben einer vGA eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Gesellschaft an den Gesellschafter erfolgen kann. Die Finanzverwaltung sah in der Entscheidung des BFH lediglich einen Einzelfall, sodass sie im Übrigen mit Erlass vom 05.06.2013 die Nichtanwendung besagten Urteils über den Einzelfall hinaus anordnete. Die Finanzgerichte haben in der Folge nicht einheitlich geurteilt, was für zusätzliche Verunsicherung bei den Betroffenen geführt hat.

III. Kehrtwende: BFH-Urteile vom 13.09.2017

Der BFH ist der Finanzverwaltung nun in gleich drei jüngst veröffentlichten Urteilen, Az. II R 54/15, II R 32/16 und II R 42/16, alle ergangen am 13.09.2017, entgegengetreten. Der BFH hat verkündet, dass zumindest in Konstellationen, in denen bei der Vorteilsgewährung ein Gesellschafter an dem Vertragsschluss mit einer ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat, nicht die Kapitalgesellschaft, sondern wenn überhaupt der Gesellschafter selbst als Schenker in Betracht kommt.

Der BFH führt zum Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern aus, dass neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und

verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen in Betracht kommen, aber keine freigebigen Zuwendungen. Eine Gewinnausschüttung, ungeachtet ob offen oder verdeckt, ist demnach nicht freigebig. Selbiges gilt auch dann, wenn der Gesellschafter in Ausübung seines ihm zustehenden Entnahmerechts Geld oder andere Gegenstände aus dem Vermögen der GmbH entnimmt.

Ungeachtet des vertraglichen Verhältnisses zwischen Kapitalgesellschaft und einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person, kommt gleichwohl der Gesellschafter selbst als Schenker in Betracht, sofern er an dem Vertragsabschluss mitgewirkt hat. An die Mitwirkung des Gesellschafters an dem Vertragsabschluss stellt der BFH allerdings keine hohen Anforderungen: Die Mitwirkung des Gesellschafters kann darin bestehen, dass dieser den Vertrag als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mit unterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsschluss erteilt oder in sonstiger Weise auf den Vertragsschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.

Nach der alten Rechtslage schied der Gesellschafter in solchen Situationen regelmäßig als Schenker aus, da es ihm an der Minderung seines Vermögens mangelte. Die Minderung des Vermögens des Gesellschafters sieht der BFH in der Zustimmung zur Kürzung möglicher Gewinnentnahmerechte zugunsten der dritten, nahe

stehenden Person. Allerdings wird nicht automatisch und zwingend eine Schenkung zwischen Gesellschafter und nahe stehender Person in Betracht kommen, sondern es können hier auch neben der Schenkung alternativ Darlehens- oder Kaufvertragsabreden zu prüfen sein.

Ferner stellt der BFH in den drei Urteilen fest, dass die neue Regelung des § 15 Abs. 4 ErbStG es nicht gebietet, eine Kapitalgesellschaft ungeachtet der zivilrechtlichen Lage als Schenkerin heranzuziehen. Vielmehr dient diese Norm, die bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft auf das Verhältnis von Beschenkten zu dem Gesellschafter abstellt, der Einordnung in eine entsprechend günstigere Steuerklasse, um gegebenenfalls Härten zu vermeiden.

Die neuen Urteile werden von der Finanzverwaltung akzeptiert. Im gleichlautenden Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.04.2018, etwa FM NRW 20.04.18, S 3806-16-V A 6, werden die Finanzämter nun angewiesen, in vorgeannten Sachverhalten in Bezug auf den Gesellschafter selbst keine freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an diesen anzunehmen. Zudem werden die Kapitalgesellschaften im Fall eines erhöhten Entgelts an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person künftig nicht mehr als Schenkerin angesehen. Jedoch wurden die Finanzämter angewiesen, in derartigen

Fällen nun regelmäßig die Gesellschafter als Schenker zu betrachten.

IV. Konsequenzen für die Praxis

Durch dieses teilweise Zurückrudern der Rechtsprechung wird der Umgang mit vGAs schenkungsteuerlich nicht erleichtert. Denn hiermit ist der Veranlagung von Schenkungsteuer in vGA-Sachverhalten mit dem Gesellschafter nahe stehenden Personen kein Riegel vorgeschoben worden. Lediglich die Frage danach, wer Schenker ist, wenn der Gesellschafter am Vertragsschluss mit einer ihm nahe stehenden Person beteiligt ist, wurde beantwortet. Da schon ein „Zustimmen in sonstiger Weise“ ausreicht, dürfte die Finanzverwaltung nun wieder dazu übergehen, verstärkt die Gesellschafter als Schenker ins Visier zu nehmen. Insoweit kann eine Schenkungsbesteuerung, zusätzlich zur Ertragsbesteuerung, eine Zusatzbelastung hervorrufen. Dies gilt vor allem bei Schenkungen an nahe stehende Personen, die nicht durch einen hohen Freibetrag nach § 16 ErbStG (wie z. B. enge Verwandte) privilegiert sind.

Nachfolgende Beispiele sollen verdeutlichen, welche Folgen sich aus den jüngsten Urteilen ergeben können.

1. Überhöhtes Gesellschafter Geschäftsführer-Gehalt (Variante I)

A ist alleiniger Gesellschafter der A-GmbH. Er lässt sich ungeachtet der bescheidenen Größe seiner GmbH ein jährliches Geschäftsführergehalt i.H.v. € 120.000 auszahlen, üblich wären indes nur € 60.000.

Das Finanzamt würde hier nur ertragsteuerlich eine Korrektur bezogen auf die überschüssigen € 60.000 vornehmen. Die Betriebsausgaben der Gesellschaft und das Einkommen aus der Betätigung als angestellter Geschäftsführer würden verringert, die Einkünfte aus Kapitalvermögen des A aus der Gesellschaftsbeteiligung entsprechend erhöht.

In Bezug auf die *Schenkungsteuer* gilt folgendes: Da A alleiniger Gesellschafter der A-GmbH ist, scheidet eine Schenkung an diesen schon nach der Rechtsprechung des BFH aus 2013 aus. Hieran hat auch die neuere Rechtsprechung aus 2017 nichts geändert.

2. Überhöhtes Entgelt an nahe stehende Person (Variante I)

Selbe Ausgangslage wie oben, nur in dieser Variante bezieht A ein Geschäftsführergehalt in üblicher Höhe. Jedoch kauft die A-GmbH von der B, der langjährigen Lebensgefährtin des A, ein Grundstück, objektiver Wert € 100.000, für € 200.000.

Die Differenz von € 100.000 stellt ertragsteuerlich eine vGA an den Gesellschafter A dar. Dieser leitet die Summe im Rahmen eines abgekürzten Zahlungswegs über die GmbH an seine Lebensgefährtin B. Dass die € 100.000 dem A nicht als Geschäftsführer zugeflossen sind, sondern aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses, ist hierbei aus den Gründen wie im Beispiel zuvor zu beurteilen.

Nach der nunmehr überholten Ansicht der Finanzverwaltung war schenkungsteuerlich die A-GmbH Schenkerin eines Betrags in Höhe der Differenz von € 100.000 an die B, denn letzterer wurde eine freigebige Zuwendung der A-GmbH zuteil.

Nunmehr gilt: Da A als Geschäftsführer am Vertragsabschluss der A-GmbH mit seiner Lebensgefährtin B beteiligt war bzw. mitgewirkt hat, kann diese Schenkung schenkungsteuerlich lediglich als freigebige Zuwendung des A an seine Lebensgefährtin gelten. Die Konsequenz hieraus ist, dass die € 100.000 der Schenkungsbesteuerung unterliegen. In der vorliegenden Fallvariante würde dann, falls tatsächlich eine Schenkung nach den gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen würde, aufgrund der Steuerklasse III und dem Freibetrag von nur € 20.000 eine Schenkungsteuer i.H.v. € 24.000 die Folge sein.

3. Überhöhtes Gesellschafter-Geschäftsführer-Gehalt (Variante II)

A und B sind beide je zur Hälfte an der AB-GmbH beteiligt. A übernimmt die Geschäftsführung zu einem Gehalt, welches das übliche Geschäftsführergehalt um € 100.000 übersteigt. B duldet dies.

Laut überholter Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 14.03.2012, Rz. 2.6.2.) war A mit einem Betrag in Höhe von € 50.000 der Schenkungsteuer zu unterwerfen. A ist zu 50 % beteiligt und entsprechend stehen ihm nur 50 % von € 100.000 zu, der Rest war demnach nach Ansicht der Finanzverwaltung als Schenkung zu betrachten.

Im Einklang mit dem BFH (BStBl. II 2013, 930) scheidet nunmehr eine Schenkungsbesteuerung des A aus. Der dargestellte Sachverhalt ist allein über die Grundsätze der vGA zu lösen.

4. Überhöhtes Entgelt an nahe stehende Person (Variante II)

A, B und C sind zu je einem Drittel Gesellschafter der ABC-GmbH. A ist Geschäftsführer der ABC-GmbH mit einem üblichen Geschäftsführergehalt. Die ABC-GmbH mietet von der Ehefrau des A ein Grundstück zu € 200.000 jährlich, welches unter marktüblichen Umständen lediglich zu € 50.000 angemietet werden würde.

Nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung stellten für die Ehegattin des A die

überschüssigen € 150.000 eine freigebige Zuwendung seitens der ABC-GmbH dar. Dieser Sachverhalt löste entsprechend Schenkungsteuer aus. Allerdings fiel in dem vorliegenden Beispiel dann keine Schenkungsteuer an, wenn die Ehegattin des A noch über den Ehegattenfreibetrag zur Schenkungsteuer von € 500.000 nach § 16 i.V.m § 15 Abs. 4 ErbStG verfügte.

Nach der nunmehr geltenden Auffassung des BFH kann der marktunübliche Anteil von € 150.000 eine Schenkung des A an seine Ehegattin darstellen, die ihr im abgekürzten Zahlungsweg über die ABC-GmbH ausgezahlt wurde. Bei noch vorhandenen Freibeträgen würde vorliegend jedoch keine Schenkungsteuer anfallen, es sei denn, dass durch spätere Zuwendungen des A an seine Ehegattin im Gesamtzeitraum von 10 Jahren insgesamt ein Betrag von € 500.000 überschritten würde.

5. Sachverhalte mit Personengesellschaften

Wiederum völlig anders ist der Sachverhalt bei Personengesellschaften. Hier gilt grundsätzlich das Transparenzprinzip. Eine formale Trennung zwischen dem Subjekt der Gesellschaft und dem Subjekt der Gesellschafter erfolgt in steuerlicher Sicht nicht. Hier erfolgt ohnehin jeder Vermögenszufluss im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses, ungeachtet ob ein Gesellschafter ein Geschäftsführerge-

halt bezieht oder Grundstücke an die Personengesellschaft vermietet. Eine Schenkung der Personengesellschaft an Gesellschafter oder diesen nahe stehenden Dritten ist nicht möglich. In letzterem Sachverhalt kommen - wenn überhaupt - die Gesellschafter als Schenker in Betracht.

V. Fazit

Der schenkungsteuerliche Aspekt einer vGA wird sowohl in der Gestaltungsberatung wie auch in der Abwehrberatung weiterhin ein zunehmende Rolle spielen. Dies gilt insbesondere bei bewussten unangemessenen Zahlungen einer GmbH an nahe stehende Personen eines Gesellschafters. Aber unterstützt durch das jüngste BMF-Schreiben mag die Finanzverwaltung sich auch veranlasst sehen, bei schlicht unterschiedlichen Bewertungen zwischen ihr und den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Angemessenheit von Leistungen an nahe stehende Dritte Schenkungen des Gesellschafters selbst anzunehmen, ohne dabei das Vorliegen der einzelnen zivilrechtlichen Voraussetzungen einer

Schenkung im Detail zu prüfen. Hier ist zu raten, solche Veranlagungen nicht rechtsbehelfslos zu akzeptieren.

Der Gesellschafter ist nur in solchen Situationen als Schenker anzusehen, in denen er an dem „Leistungsaustausch“ mitgewirkt hat. Es stellt sich die Frage, wie solche Sachverhalte zu beurteilen sind, in denen der Gesellschafter nicht mitgewirkt hat.

Daneben ist noch ungeklärt, welche Konsequenzen eine unterlassene Anzeige der Schenkung beim zuständigen Finanzamt künftig haben wird. Da vGAs regelmäßig erst Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt werden, gibt es praktisch keine Möglichkeit, in solchen Situationen der Anzeigepflicht fristgerecht – innerhalb von drei Monaten nach Kenntniserlangung gemäß § 30 ErbStG – nachzukommen.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.