

STEUERRECHT

VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN ZUGUNSTEN FAMILIENANGEHÖRIGER UND SCHENKUNGSTEUER

PRIVATDOZENT DR. CHRISTOPH SCHREIBER, WITTENER INSTITUT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN

BFH, URTEILE VOM 13.9.2017 – II R 54/15, II R 32/16, II R 42/16

Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. In einem solchen Fall beruht die Vorteilsgewährung auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und dem Gesellschafter.

Übersicht

- I. Einleitung
- II. Sachverhalte
- III. Ertragsteuerrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung
- IV. Freigebige Zuwendung der GmbH an Familienangehörige
- V. Freigebige Zuwendung des Gesellschafters an Familienangehörige
- VI. Fazit

I. Einleitung

Mit der Mitgliedschaft in einer Gesellschaft geht das Recht auf Teilhabe an dem wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens einher. So ergibt sich etwa das Gewinnbezugsrecht des Gesellschafters einer GmbH aus § 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG. Nach dieser Norm hat der Gesellschafter einen Anspruch auf das Jahresergebnis. Soweit der Beschluss über die Ergebnisverwendung eine Ausschüttung zum Gegenstand hat, entsteht mit wirksamer Beschlussfassung der Zahlungsanspruch des Gesellschafters gegen die GmbH.¹ Die Erfüllung dieses Zahlungsanspruchs erfolgt nach der Konzeption des Gesetzes auf der Grundlage des Verwendungsbeschlusses im Rahmen der sog. offenen Gewinnausschüttung.

Daneben besteht die Möglichkeit, dass die Gesellschaft Vermögen unabhängig von einer Beschlussfassung und folglich außerhalb der gesetzlich vorgesehenen Gewinnverteilung

auskehrt. Steht der Zahlung keine gleichwertige Gegenleistung des Gesellschafters gegenüber, liegt gesellschaftsrechtlich betrachtet eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung vor.² Die Zahlung muss nicht zwingend an den Gesellschafter selbst erfolgen. Vielmehr ist anerkannt, dass auch in der Ausschüttung von Gesellschaftsvermögen an Angehörige des Gesellschafters eine verdeckte Gewinnausschüttung liegen kann, die dem Gesellschafter aufgrund der besonderen Nähebeziehung zuzurechnen ist.³ Derartige Vorgänge sind in der (Familien-)Unternehmenspraxis an der Tagesordnung. Über die steuerrechtlichen Folgen hat der BFH in den vergangenen Jahren wiederholt entschieden und kürzlich mit drei Urteilen, die am 13.9.2017 ergangen sind, seine Rechtsprechung geändert. Dadurch ist ein Problem beseitigt und ein anderes aufgeworfen worden.

¹ S. bereits RG, Urt. v. 17.11.1915 – II 361/15, RGZ 87, 383, 386 f.

² Statt aller Verse, in: Scholz, GmbHG, 12. Aufl. 2018, § 29 Rn. 115.

³ Vgl. etwa Roth, in: Roth/Altmeppen, GmbHG, 8. Aufl. 2015, § 29 Rn. 63; Verse, in: Scholz, GmbHG, § 29 Rn. 117, § 30 Rn. 38, 40, jew. m.w.N.

II. Sachverhalte

Im dem Urteil mit Az. II R 54/15 zugrunde liegenden Fall vermietete ein Ehemann ein Grundstück und weitere Sachen zu einem überhöhten Mietzins an eine GmbH, deren Alleingesellschafterin die Ehefrau war. Ähnlich stellte sich der Sachverhalt der Entscheidung II R 32/16 dar: Hier vermietete die Ehefrau ein Grundstück zu für sie gleichermaßen unüblich günstigen Konditionen an eine GmbH, deren Gesellschafter der Ehemann und ihr Kind waren. Beide Male wirkten die Gesellschafter an dem Vertragsschluss mit. Der dritte Fall betrifft eine Veräußerung, an der zwei Geschwister beteiligt waren: Ein Bruder veräußerte Aktien zu einem überhöhten Preis an eine GmbH, an welcher der andere Bruder, der zugleich die Höhe des Kaufpreises festgelegt hatte, über eine Muttergesellschaft Beteiligungen hielt.

Die Revisionen, über die der BFH zu befinden hatte, betreffen im Kern die gleichen Rechtsfragen. In allen Fällen stellt sich das Problem, ob (1) auch, wie für das Gesellschaftsrecht einleitend dargelegt, steuerrechtlich eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an den Gesellschafter zu bejahen und wie sie zu behandeln ist⁴ und/oder ob (2) im Verhältnis zwischen der GmbH und dem Angehörigen des Gesellschafters die Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung nach Maßgabe von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen⁵. Zugleich ist fraglich, ob (3) aus einem etwaigen Zuwendungsverhältnis zwischen dem Gesellschafter und dem Angehörigen die Entstehung von Schenkungsteuer hergeleitet werden kann.⁶ Das Ergebnis entscheidet darüber, ob insoweit eine Doppelbelastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer in Betracht kommt.

III. Ertragsteuerrechtliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung

Ertragsteuerrechtlich stellt sich die Rechtslage wie folgt dar: Die Ebene der Gesellschaft ist von derjenigen des Gesellschafters zu unterscheiden. Im Hinblick auf die GmbH regelt § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, dass verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern. Die Vermögensminderung ist deshalb außerbilanziell dem Einkommen der GmbH hinzuzurechnen. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in diesem Sinne vor, wenn bei der Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung eintritt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Sie muss sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags im Sinne des

§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken, darf nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung stehen und muss geeignet sein, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.⁷ Indessen muss sich diese Eignung nicht auf einen unmittelbaren Vermögensvorteil des Gesellschafters beziehen. Vielmehr reicht eine mittelbare Vorteilseignung aus, die sich aus einer Nähebeziehung des Gesellschafters zum unmittelbar begünstigten Empfänger ergeben kann.⁸ Eine derartige Nähebeziehung kann sich insbesondere aus einem familiären Verhältnis ergeben.⁹ Dieses indiziert zugleich die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuwendung.¹⁰ Alle Voraussetzungen waren in den vom BFH entschiedenen Fällen gegeben.

Davon zu unterscheiden ist die ertragsteuerrechtliche Behandlung des Gesellschafters. In dem Moment, in dem die verdeckte Gewinnausschüttung dem Empfänger zufließt (§ 11 Abs. 1 EStG), löst sie gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim Gesellschafter (als Anteilseigner im Sinne von § 20 Abs. 5 EStG) Einkünfte aus Kapitalvermögen aus.

IV. Freigebige Zuwendung der GmbH an Familienangehörige

Die schenkungsteuerrechtliche Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung ist seit einem Urteil des II. Senats des BFH aus dem Jahre 2007¹¹ immer wieder Gegenstand der Diskussion.¹² Damals hat das Gericht in einem – in der Literatur heute als unselig und berühmt-berüchtigt bezeichneten¹³ – Obiter Dictum entschieden, dass die Zahlung überhöhter Vergütungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person als Schenkung der GmbH an den Dritten zu beurteilen sein kann. Mangels Entscheidungserheblichkeit hat der BFH dazu nicht näher ausgeführt. Der Umstand aber, dass das Gericht diese Möglichkeit in Betracht gezogen hat, reichte der Finanzverwaltung aus, um daraus unter Berufung auf diese Entscheidung folgenden Grundsatz herzuleiten: »

7 St. Rspr.; z.B. BFH, Urt. v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131; Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 166 ff.

8 BFH, Urt. v. 6.12.2005 – VIII R 80/04, BFH/NV 2006, 722; Gosch, § 8 Rn. 227 ff.

9 Vgl. dazu § 15 AO. Über dessen Anwendungsbereich hinausgehend BFH, Urt. v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301; ferner BFH, Urt. v. 19.6.2007 – VIII R 54/05, BStBl. II 2007, 830.

10 BFH, Urt. v. 22.2.1989 – I R 9/85, BStBl. II 1989, 631; Urt. v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301.

11 BFH, Urt. v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258.

12 Vgl. dazu etwa Fischer, in: Fischer/Pahlke/Wachter, 6. Aufl. 2017, § 7 Rn. 131, 255a, 255b m. zahlr. Nachw.

13 Crezelius, ZEV 2016, 107; ders., ZEV 2018, 106.

4 Dazu unter III.

5 Dazu unter IV.

6 Dazu unter V.

„Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahestehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig (...) eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zur nahestehenden Person (vor).“¹⁴

Legt man diese Auffassung zugrunde, kommt es zur Entstehung von Schenkungsteuer und Ertragsteuer durch einen und denselben Lebenssachverhalt. Dem hat der BFH mit der zitierten Entscheidungstrias vom 13.9.2017 für das Verhältnis der GmbH zur nahestehenden Person einen Riegel vorgeschoben: An seinem Obiter Dictum hält das Gericht ausdrücklich nicht mehr fest. Die Zahlung ist nach der nunmehr geänderten Rechtsauffassung nicht mehr als freigebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person anzusehen. Für die Praxis ist die Rechtsfrage damit beantwortet. Der Lösung ist auch in der Sache beizupflichten: Die Zahlung der GmbH ist auf der Empfängerseite wegen des Näheverhältnisses allein dem Gesellschafter zuzurechnen. Sie kann nicht gleichzeitig eine freigebige Zuwendung der GmbH an den Dritten sein.¹⁵ Zudem würde ein anderes Ergebnis den zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen widersprechen. Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Zahlung liegt eine Leistung der GmbH an den Gesellschafter vor, nicht aber eine Leistung der GmbH an den Dritten.

Freigebige Zuwendung des Gesellschafters an Familienangehörige

Aufgeworfen hat der BFH allerdings erneut die Frage, ob im Verhältnis des Gesellschafters zum Familienangehörigen eine Schenkung bejaht werden kann. In seiner Entscheidung aus dem Jahre 2007¹⁶ hatte er sie ausdrücklich verneint. Auch davon ist das Gericht nun abgerückt. Es macht somit den Weg frei zurück zu der Debatte, die schon vor 2007 geführt worden war.¹⁷ Nach hier vertretener Auffassung ist dies der richtige Ansatz. Betrachtet man die soeben angesprochenen Leistungsbeziehungen erneut und nimmt auch die Beziehung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person in den Blick, so zeigt sich eine Leistungskette im Dreiecksverhältnis.¹⁸ Die GmbH leistet an den Gesellschafter, der seinerseits eine Leistung an den Angehörigen erbringt. Die

Zahlung der GmbH an den Dritten steht dem nicht entgegen; es handelt sich vielmehr um einen Fall des abgekürzten Zahlungswegs. Es kann also nur auf das Verhältnis zwischen dem Gesellschafter und dem Angehörigen ankommen.

Damit stellt sich allerdings die Problematik einer doppelten Belastung mit Einkommensteuer und Schenkungsteuer erneut, wenngleich an anderer Stelle. Im Hinblick auf die vom BFH entschiedenen Fälle ist zu sehen, dass eine zusätzliche Besteuerung der Einkünfte bei der nahestehenden Person aus dem Rechtsverhältnis zwischen ihr und der Gesellschaft in Gestalt des überhöhten Mietzinses nach § 21 EStG oder in Gestalt des überhöhten Verkaufspreises nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG bzw. § 17 EStG in Betracht kommt. Insoweit wird in der Literatur zu Recht vorgeschlagen, diese Einkünfte des Dritten in der Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung zu kürzen, soweit sie im Verhältnis des Gesellschafters zum Angehörigen schenkungsteuerpflichtig ist.¹⁹ Denn in dieser Höhe wurden die Einkünfte durch die freigebige Zuwendung des Gesellschafters unentgeltlich und nicht im Wege einer entgeltlichen Veränderung der Leistungsfähigkeit, an die das Einkommensteuerrecht anknüpft²⁰, erworben.²¹ Im Ergebnis kommt es daher nicht zu einer Doppelbelastung.

VI. Fazit

Mit seinen Entscheidungen vom 13.9.2017 hat der BFH die dogmatisch nicht haltbaren Folgen seiner eigenen Rechtsprechung aus dem Jahre 2007 beseitigt.²² Damit ist der Weg bereitet für eine steuersystematisch zutreffende Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen zugunsten Familienangehöriger. Die (Familien-)Unternehmenspraxis wird diese Rechtsprechung positiv zur Kenntnis nehmen, scheidet nach ihr doch eine doppelte Belastung mit Einkommen- und Schenkungsteuer aus. ◆

19 Crezelius, ZEV 2016, 107, 108; van Lishaut, FR 2013, 891, 892; ders., ZEV 2016, 19, 20; Rodewald, BB 2018, 663, 665.

20 Crezelius, ZEV 2013, 286 m.w.N.

21 Vgl. Rodewald, BB 2018, 663, 665: nicht „am Markt“ erzielt.

22 Binnewies, GmbHR 2018, 247, 249, spricht von einer Rückkehr auf den „Pfad der Tugend“.

14 FinMin Baden-Württemberg v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207, Tz. 6.1.; gleich lautende Ländereilasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.3.2012 – BStBl. I 2012, 331, Tz. 2.6.1.

15 Näher Binnewies, GmbHR 2018, 247, 249; Crezelius, ZEV 2008, 268, 270 f., 272.

16 BFH, Urt. v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258.

17 Vgl. erneut Crezelius, ZEV 2008, 268, 272.

18 Binnewies, GmbHR 2018, 247, 249; Crezelius, ZEV 2008, 268, 272; ders., ZEV 2016, 107.

KEYWORDS

Angehörige • freigebige Zuwendung • Schenkungsteuer • verdeckte Gewinnausschüttung