

<b>Autor:</b>	Nicola Dissel-Schneider, RA'in	<b>Quelle:</b>	
<b>Datum:</b>	27.11.2015	<b>Normen:</b>	§ 7 ErbStG 1974, § 7 ErbStG 1974, § 8 KStG 1977, § 4 EStG, § 29 ErbStG 1974, § 15 ErbStG 1974
		<b>Fundstelle:</b>	AnwZert ErbR 23/2015 Anm. 2 Franz Linnartz, RA und FA für Erbrecht, Kanzlei für Erbrecht, Koblenz
		<b>Herausgeber:</b>	Dr. K. Jan Schiffer, RA und Zert. Testamentsvollstrecker (AGT), SPSP Schiffer & Partner, Bonn
		<b>Zitiervorschlag:</b>	Dissel-Schneider, AnwZert ErbR 23/2015 Anm. 2

## Schenkungsteuerfallen bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Teil 2): Die verdeckte Gewinnausschüttung

### A. Einleitung

Mit Wirkung zum 13.12.2011 wurde die Vorschrift des § 7 Abs. 8 ErbStG eingeführt, mittels derer die Wertsteigerung des Anteils an einer Kapitalgesellschaft als ein schenkungsteuerlicher Tatbestand behandelt wird, soweit diese aus einer disquotalen Leistung respektive Einlage eines Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft resultiert. In Teil 1 der zweiteiligen Beitragsreihe haben wir uns mit dieser Thematik auseinandergesetzt.

Mit dem koordinierten Ländererlass vom 14.03.2012 geht die Finanzverwaltung auf die nähere Anwendung dieser Vorschrift ein. Darin nimmt sie auch Bezug auf ein im BFH-Urteil vom 07.11.2007<sup>1</sup> enthaltenes obiter dictum, wonach auch im umgekehrten Fall eine Schenkung vorliegt, wenn eine verdeckte Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft vorliegt.

Diesem Teil des Ländererlasses widmet sich der nachfolgende Beitrag.

### B. Die Rechtslage

#### I. Objektive Darstellung der Rechtslage

Von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG werden Leistungen der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter nicht erfasst, sondern nur der umgekehrte Fall. Die im koordinierten Ländererlass vertretene Auffassung beruht auf dem BFH-Urteil vom 07.11.2007. Diesem Urteil lag der Fall zugrunde, dass die Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH von dieser als freie Mitarbeiterin eine überhöhte Vergütung erhalten hatte. Diese wurde in Höhe ihres unangemessenen Teils bei dem Ehemann als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH im Rahmen der Einkommensteuer und bei der GmbH im Rahmen der Körperschaftsteuer als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Gegenstand der vom BFH zu entscheidenden Rechtsfrage war, ob darüber hinaus der überhöhte Teil der Vergütung eine freigebige Zuwendung des Ehemanns an seine Frau i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer zu unterwerfen wäre.

Der BFH hat diese Frage mit der Begründung verneint, dass es an einer Vermögensverschiebung zwischen den Eheleuten fehle. Die ertragsteuerliche Fiktion, dass die an die nah stehende Person erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung dem Gesellschafter zuzurechnen ist, könne nicht auf die Schenkungsteuer angewendet werden.

Im Rahmen dieses Urteils äußerte sich der BFH jedoch, ohne dass dies Gegenstand des Verfahrens gewesen wäre, dahingehend, dass die überhöhte Vergütung als gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die Ehefrau zu beurteilen sein könne.

Darauf stützt die Finanzverwaltung ihre Stellungnahme im koordinierten Ländererlass vom 14.03.2012.

## 1. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) liegen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor, wenn bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung eintritt oder eine Vermögensmehrung verhindert wird und dieser Vorgang allein auf dem Gesellschafterverhältnis beruht. Zugleich wirkt sie sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG aus und steht in keinem Zusammenhang mit offenen Ausschüttungen.

Hierunter fallen Vorgänge wie überhöhte Geschäftsführergehälter, Gehaltszahlungen an Angehörige ohne entsprechende Arbeitsleistungen (vgl. Sachverhalt im BFH-Urteil) etc.

Bei der Aufdeckung solcher Vorgänge erhöht sich rückwirkend der Gewinn der Kapitalgesellschaft und löst hierdurch zusätzliche Körperschaftsteuer und im Regelfall auch zusätzliche Gewerbesteuer aus. Gleichzeitig besteht jedoch keine Möglichkeit, den erhöhten Gewinn als Gewinnvortrag einzustellen und später an die Gesellschafter auszuschütten. Durch die Tatsache, dass die z.B. überhöhten Gehälter ausgezahlt wurden, fließt der zusätzliche Gewinn somit allein dem Gesellschafter zu, dem die vGA zuzurechnen ist und muss von diesem versteuert werden.

Nunmehr stellt sich die Frage, ob und in welchen Fällen solche Sachverhalte zusätzlich Schenkungsteuer auslösen.

Diesbezüglich weichen die von der Finanzverwaltung und vom BFH vertretenen Auffassungen grundlegend voneinander ab.

## 2. Auffassung der Finanzverwaltung

Nach der Rechtsprechung des BFH lehnt dieser die Schenkungsteuerpflicht einer vGA zugunsten des Gesellschafters stets ab. Lediglich für den Fall einer vGA zugunsten einer nahestehenden Person hält der BFH eine Schenkungsteuerpflicht für möglich. Diesen Sonderfall macht die Finanzverwaltung nunmehr zum Regelfall und stützt sich in dem koordinierten Ländererlass auf das obiter dictum dieses BFH-Urteils.

Unter Textziffer 2.6 des Erlasses führt die Finanzverwaltung ihre Auffassung anhand von Beispielen aus. Danach setzt die Finanzverwaltung die Aussage des obiter dictum dergestalt um, dass nicht nur eine vGA, die einer an der Gesellschaft nicht beteiligten nahestehenden Person zukommt, der Schenkungsteuer unterliegt, sondern auch eine disquotale (verdeckte) Gewinnausschüttung zugunsten eines Gesellschafters, soweit sie durch die Mitgesellschafter geduldet wird.

Die Höhe des Schenkungsanteils bemisst die Finanzverwaltung dabei an der Beteiligungsquote des Gesellschafters an der Gesellschaft.

Verdeutlicht wird dies mit dem folgenden unter 2.6.2 des Ländererlasses abgedruckten Beispiel:

„A und B sind mit Geschäftsanteilen im Betrag von je 25.000 Euro Gesellschafter einer GmbH. A erhält mit Duldung des B von der GmbH einen Pkw zu einem um 100.000 Euro unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. I.H.v. (50% von 100.000 Euro =) 50.000 Euro liegt eine freigebige Zuwendung der GmbH an A vor.“

Nachdem der BFH eine Schenkungsteuerpflicht lediglich bei einer vGA zugunsten einer nahestehenden Person nicht ausschließt, scheint die Finanzverwaltung jedoch auch im Beispielfall ein solches Verhältnis zu unterstellen. Dabei sieht die Finanzverwaltung in der

Duldung der vGA durch B den wesentlichen Anknüpfungspunkt für die Schenkung. Hierin sieht die Finanzverwaltung das für eine Schenkung grundsätzlich notwendige subjektive Element, d.h. den Willen zur Unentgeltlichkeit. Die Höhe der Schenkung bemisst die Finanzverwaltung rechnerisch mit dem Betrag, um den sich der Wert der Beteiligung des B an der AB-GmbH mindert. Dies wäre aus Sicht der Finanzverwaltung konsequenterweise der Umkehrschluss aus der neuen Regelung des § 7 Abs. 8 ErbStG.

Soweit Gesellschafter B von der AB-GmbH im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zur vGA zugunsten A ebenfalls einen Pkw zu einem um 100.000 Euro unangemessen zu niedrigen Kaufpreis erhält, liegt gemäß Beispiel 2 des Ländererlasses weder eine freigebige Zuwendung an A noch an B vor, weil in diesem Fall keine disquotale vGA mehr vorliegt.

Die Schenkungsteuer erlischt unter den Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in den Fällen der TZ 2.6.1 und 2.6.2 des Ländererlasses, wenn die „Zuwendung“ wegen eines Rückforderungsrechtes wieder zurückgegeben werden musste.

Hinsichtlich der Steuerklasse und Freibeträgen findet gem. TZ 6 des Ländererlasses bei Schenkungen nach dem 13.12.2011 § 15 Abs. 4 ErbStG Anwendung, d.h. Steuerklasse und Freibeträge richten sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis der begünstigten Person zur an der Kapitalgesellschaft beteiligten Person, durch die die Zuwendung veranlasst wurde. Für Zeiträume vor dem 14.12.2011 legt die Finanzverwaltung das persönliche Verhältnis des Begünstigten zur Kapitalgesellschaft zugrunde, ohne Beachtung eines Verwandtschaftsverhältnisses zu dem veranlassenden Gesellschafter. Somit wird der Schenkungsteuer bis dahin immer die Steuerklasse III zugrunde gelegt.

### 3. Auffassung des BFH

Der BFH bestätigt mit seiner Entscheidung vom 30.12.2013<sup>2</sup> erneut die im bereits genannten Urteil vom 07.11.2007 vertretene Auffassung, dass lediglich die vGA zugunsten einer nahestehenden Person als gemischt freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an diese nahestehende Person anzusehen ist. Darüber hinaus stellt der BFH in dieser Entscheidung klar, dass es im Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft zu den an ihr beteiligten Personen oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten anderen Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen und offenen sowie verdeckten Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen keine freigebigen Zuwendungen geben kann.

Die Finanzverwaltung hat das Urteil ausdrücklich hinsichtlich dieser Aussage mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BStBl I 2013, 1465), so dass es nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendbar ist.

Nach Auffassung des BFH ist eine Vorteilszuwendung an einen Gesellschafter lediglich unter ertragsteuerlichen Aspekten zu betrachten, weil diese zumindest eine Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat. Aufgrund dieser Mitveranlassung kann nach Auffassung des BFH eine Zuwendung/vGA der Gesellschaft an den Gesellschafter keinen schenkungsteuerlichen Tatbestand auslösen; auch nicht in Höhe des seine Beteiligungsquote übersteigenden Teils der vGA im Verhältnis zu seinen Mitgesellschaftern, denen keine vGA zugeflossen ist.

## II. Rechtliche Würdigung

Gemäß TZ 2 des koordinierten Ländererlasses vom 14.03.2012 sollen die darin gefassten Regelungen zur Behandlung von Schenkungen bei Einlagen und Gewinnausschüttungen den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung entsprechen. Mit dem Urteil vom 30.01.2013 stellt der BFH nochmals ausdrücklich seine auch bisher vertretene Rechtsauffassung zu dieser Thematik klar: Die Zuwendung einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter kann demnach keine schenkungsteuerpflichtige freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein.

Kernziel der im koordinierten Ländererlass gefassten Regelungen ist die Erfassung der Fälle, in denen das Vehikel der vGA benutzt wird, um Vermögensverschiebungen auf nahestehende Personen unter Umgehung der Schenkungsteuer zu ermöglichen. So könnte ein Alleingesellschafter seinen Kindern durch unangemessen hohe Gehaltszahlungen Vermögen ohne das Auslösen einer Schenkungsteuerpflicht zukommen lassen, während entsprechende weitergeleitete Zuwendungen aus offenen Gewinnausschüttungen der Schenkungsteuer unterliegen würden.

Mit dem koordinierten Ländererlass ist die Finanzverwaltung weit über das Ziel

hinausgeschossen, soweit damit faktisch jedwede vGA, mit Ausnahme der einem Alleingesellschafter unmittelbar zufließenden vGA, auch unter schenkungsteuerlichen Aspekten zu betrachten wäre. Hier wäre sicherlich eine gesetzliche Regelung wünschenswert, wie sie bereits mit § 7 Abs. 8 ErbStG für den umgekehrten Fall der verdeckten Einlage existiert.

### **C. Auswirkungen für die Praxis**

Schenkungssteuerliche Sachverhalte werden von der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen neben den üblichen ertragsteuerlichen Schwerpunkten immer mehr ins Visier genommen. Somit werden auch verstärkt die Sachverhalte der verdeckten Einlage oder verdeckten Gewinnausschüttung auf ihre schenkungssteuerlichen Auswirkungen geprüft werden.

Die von der Finanzverwaltung zu den schenkungssteuerlichen Auswirkungen bei verdeckten Gewinnausschüttungen vertretene Auffassung widerspricht nicht nur der ständigen BFH-Rechtsprechung, sondern entbehrt darüberhinaus jeglicher gesetzlichen Grundlage. Daher sollte eine in diesem Zusammenhang festgestellte Schenkungssteuerpflicht nicht hingenommen werden.

### **D. Literaturempfehlungen**

- (1) BFH, Urt. v. 24.08.2005 - II R 28/02 - BFH/NV 2006, 63; Urt. v. 17.10.2007 - II R 63/05 - BStBl II 2008, 381.
- (2) BFH, Urt. v. 09.12.2009 - II R 28/08 - BStBl II 2010, 566.
- (3) BFH, Urt. v. 30.01.2013 - II R 6/12 - BStBl II 2013, 930.
- (4) Nichtanwendungserlass v. 05.06.2013 - BStBl I 2013, 1465.
- (5) Viskorf, Schenkungssteuer bei Leistungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern oder Dritten, ZEV 2012, 442.
- (6) Crezelius, Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Zivilrecht, Ertragsteuerrecht und Schenkungssteuerrecht, ZEV 2008, 268.
- (7) Dr. Karin Dorn, Quo vadis Schenkungssteuerpflicht der vGA? ZEV 2013, 488.

### **Fußnoten**

- 1) BFH, Urt. v. 07.11.2007 - II R 28/06.
- 2) BFH, Urt. v. 30.12.2013 - II R 6/12.