

Gefahr der Schenkungsteuerpflicht bei verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA)

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind im Rahmen der Ertragsteuern häufig ein zentrales Thema bei der steuerlichen Außenprüfung von Körperschaften. Neben den ertragsteuerlichen Konsequenzen können sich aus einer vGA aber auch schenkungssteuerliche Folgen ergeben. Durch koordinierten Ländererlass vom 20. Oktober 2010 hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung zur Schenkungsteuerpflicht insbesondere bei Gewinnausschüttungen an Gesellschafter und nahe stehende Personen geändert, die Gefahr der Schenkungsteuer besteht aber unverändert fort und hat sich i.d.R. sogar verschärft.

1. Koordinierter Ländererlass vom 20. Oktober 2010

Die Finanzverwaltung hat mit koordiniertem Ländererlass vom 20. Oktober 2010 (z. B. FinMin Baden-Württemberg, 3 – S 3806/75, BStBl. 2010 I S. 1207) die Verwaltungsanweisungen zur Schenkungsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen an Gesellschafter und nahe stehende Personen an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) angepasst. R 18 ErbStR 2003 ist entsprechend dem Erlass im Hinblick auf die ergangenen, der Verwaltungsauffassung entgegen stehenden Entscheidungen des Bundesfinanzhofes zur Behandlung von Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften oder von Kapitalgesellschaften an Gesellschafter oder Dritte nicht mehr anzuwenden. Die amtlichen Hinweise H 18 zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien wurden durch den Erlass neu gefasst.

Die Änderung der amtlichen Hinweise hat aber nicht nur zu einer Anpassung an die Rechtsprechung des BFH geführt, sondern darüber hinaus neue Besteuerungstatbestände geschaffen.

2. Wesentliche Änderungen durch den koordinierten Ländererlass

Entsprechend dem obiter dictum im Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 7. November 2007 (II R 28/06, BStBl. 2008 II S. 258) wird in der Verwaltungsanweisung ausgeführt, dass eine von einer Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahe stehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, gezahlte überhöhte Vergütung keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahe stehende Person sei. Die überhöhte Vergütung stelle eine gemischt freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an die nahe stehende Person dar (vgl. Tz. 6.1 des o. g. koordinierten Ländererlasses). Der Erlass geht auch darauf ein, wann der subjektive Tatbestand der freigebigen Zuwendung erfüllt ist.

Darüber hinaus regelt der Erlass, dass sofern eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter überhöhte Vergütungen zahlt, das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte zu einer Bereicherung des Gesellschafters auf Kosten der Gesellschaft führt. Dabei wird eine gemischt freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter unterstellt (vgl. Tz. 6.2 des o. g. koordinierten Ländererlasses). Bei einem Alleingesellschafter kann es folglich nicht zu einem schenkungsteuerpflichtigen Vorgang aufgrund von überhöhten Vergütungen kommen, da seine Beteiligungsquote 100 % beträgt.

Die wesentliche Änderung liegt darin, dass jetzt im Zusammenhang mit einer vGA eine Schenkung von der Kapitalgesellschaft an den Begünstigten unterstellt wird und nicht zwischen den beteiligten Personen. Sofern jetzt eine Schenkung anzunehmen ist, unterliegt sie grundsätzlich der ungünstigsten Steuerklasse III, wohingegen bisher aufgrund der persönlichen Beziehungen häufig die Steuerklassen I oder II zum Tragen kamen.

3. Handlungsbedarf in den Unternehmen

Die o. g. Verwaltungsauffassung ist in der Literatur umstritten (vgl. z. B. Viskorf, DStR 2011, S. 607, Berizzi/Guldan, Betriebs-Berater 2011, S. 1052). Gleichwohl wird empfohlen, in den Gesellschaftsverträgen Rückzahlungsverpflichtungen vorzusehen für den Fall, dass die Finanzverwaltung eine vGA feststellt. So kann zumindest erreicht werden, dass aufgrund von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Schenkungsteuerpflicht mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt. Dafür muss jedoch der Rückforderungsanspruch von vorne herein bestanden haben, eine nachträgliche Vereinbarung ist nicht ausreichend (vgl. Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 10. Auflage, Rz. 425). Außerdem muss tatsächlich eine Rückzahlung erfolgen.

Aufgrund der Formulierung „etwaige Ersatzansprüche der Gesellschaft gegen die handelnden Organe oder den veranlassenden Gesellschafter schließen eine Freigebigkeit nicht aus“ (vgl. Tz 6.1 des o. g. Ländererlasses) könnte die Anwendbarkeit von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von der Finanzverwaltung jedoch in Zweifel gezogen werden. Es ist zu erwarten, dass diese Frage ggf. richterlich geklärt wird.

Ertragsteuerlich ist unstreitig, dass die Folgen einer vGA durch eine Rückzahlungsverpflichtung nicht vermieden werden können. Die Rückzahlung führt zu einer Einlage.

4. Fazit

Durch die Änderung der Verwaltungsauffassung werden die mit einer vGA verbundenen Folgen in bestimmten Konstellationen verschärft. Nach der derzeit in der Literatur vorherrschenden Meinung soll es aber durch entsprechende Rückzahlungsverpflichtungen, die in die Gesellschaftsverträge aufzunehmen sind, möglich sein, die schenkungsteuerlichen Konsequenzen einer vGA zu vermeiden.

Kiel, 31. Mai 2011

Susanne Zirzow
Steuerberaterin