



01.08.2018
Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL August 2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

der EuGH (europäischer Gerichtshof) hat entschieden: Der Beschluss der EU-Kommission zur Beihilferechtswidrigkeit der Sanierungsklausel im deutschen Körperschaftsteuergesetz ist rechtswidrig und damit nichtig. Ein sensationelles Urteil, das wahrlich nicht alltäglich ist und dank unabhängiger Judikatur auch der übermächtigen EU-Kommission ihre Grenzen aufzeigt.

Der Widerhall in der Fachpresse ist gewaltig und stets wird die Richtigkeit der Entscheidung begrüßt. Um welche Rechtsfrage ging es?

Ausgangspunkt war eine verunglückte Gesetzgebung im deutschen Körperschaftsteuerrecht, die alle Chancen hat, den Titel des Pannen-Deutschmeisters für unsinnige Steuervorschriften zu erlangen. Es geht um § 8c KStG, der seit seiner Entstehung im Jahre 2008 schon oft Eingang in unsere Aktuell-Ausgaben gefunden hat. Grundsätzlich ist in § 8c KStG geregelt, dass ein steuerlicher Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft komplett oder teilweise untergeht, wenn Gesellschaftsanteile übertragen werden. Man will damit sogenannte Mantelkäufe verhindern, bei denen inaktive Gesellschaften mit Verlustvorträgen gekauft werden, um anschließend eigenes gewinnträchtiges Geschäft durch Verrechnung mit Verlustvorträgen steuerfrei zu gestalten. Die 8c-Regelung schießt weit über dieses Ziel hinaus.

Aus der Sicht des seinerzeitigen Gesetzgebers stellt die Verlustnutzung eine Art Subvention dar. Dass im Sinne einer gerechten Besteuerung Gewinne und Verluste periodenübergreifend zu verrechnen sein müssen und hierauf ein Rechtsanspruch besteht, entsprach nicht der Sichtweise der damaligen Legislative.

Die Folgen dieser leichtfertigen Gesetzgebung wurden schnell sichtbar. Viele insolvenzgefährdete Firmen können durch Übernahmen von mutigen Käufern wieder ertragsfähig gemacht werden und damit Arbeitsplätze sichern. Kernstück einer Sanierung ist aber, dass Gewinne nach einer Restrukturierung mit den vorherigen Verlusten verrechnet werden können und nicht voll versteuert werden müssen. Folgen des Würgeeingriffs waren eine Reihe von Insolvenzen, weil der Untergang der Verlustvorträge für viele Kaufinteressenten eine unüberwindliche Hürde dargestellt hat. Man ließ lieber das sanierungsbedürftige Unternehmen Pleite gehen und erwarb die brauchbaren Assets vom Insolvenzverwalter.

Das blieb dem Gesetzgeber auf Drängen der Wirtschaft und der Fachwelt nicht verborgen, weshalb er nach kurzer Zeit rückwirkende Nachbesserung versprach und in Form der sogenannten Sanierungsklausel auch gesetzlich verankerte. Der Geburtsfehler des § 8c KStG blieb zwar erhalten, aber immerhin konnten die Verlustvorträge gerettet werden, wenn man nachweisen konnte, dass das Unternehmen ein Sanierungsfall war und saniert werden konnte.

Das gefiel der EU-Kommission ganz und gar nicht. Sie nahm dankbar den Faden der angeblichen Subvention zur Nutzung von Verlustvorträgen auf und sah in der Ausnahme vom Untergang der Verlustvorträge aus Sanierungsgründen eine verbotene Beihilfe. Dazu muss man wissen, dass die einzelnen Staaten der EU nicht einfach isoliert irgendwelche Subventionen bestimmen können sondern dass diese aus Gründen der zwischenstaatlichen Wettbewerbsgerechtigkeit grob nur von der EU selbst gewährt werden dürfen bzw. abgesegnet werden müssen. Daher hat die EU-Kommission die Sanierungsklausel des § 8c KStG als Verstoß gegen das Beihilferecht gewertet und dessen Anwendung untersagt.

Der deutsche Gesetzgeber hat daraufhin die Sanierungsklausel im Gesetz belassen, jedoch erst für anwendbar erklärt, wenn dieser Beschluss der EU-Kommission aufgehoben oder für nichtig erklärt wird. Für die Praxis war das kein Trost: Die Entscheidung für eine Unternehmensübernahme kann nicht unter Bedingungen gefasst werden und auch nicht auf Jahre hinausgezögert werden.

Deutschland hat gegen diesen Beschluss der EU-Kommission geklagt oder besser gesagt, wollte dagegen klagen. Das ging aus dem simplen Grund schief, dass die Klage beim Gericht einen Tag zu spät eingereicht wurde, eine eigentlich unfassbare Panne für einen solch ordentlichen Rechtsstaat als der sich Deutschland selbst versteht.

Glücklicherweise hat auch die deutsche Industrie geklagt, allen voran vertreten durch die Kölner Kanzlei PNHR (C-203/16 P, Heitkamp BauHolding GmbH). Und die haben nunmehr mit Urteil vom 28.06.2018 nach sechsjähriger Verfahrensdauer Recht bekommen.

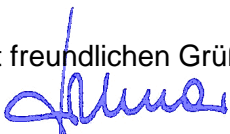
Wenn man so will ist der Urteilstenor eine weitere Ohrfeige für den deutschen Gesetzgeber. Bei der Bestimmung des Referenzsystems, durch deren Abweichung eine ungerechtfertigte Beihilfe erst entstehen kann, hatte sich die EU-Kommission ausschließlich auf den Verfall der Verluste beschränkt und die allgemeine Regelung der Nutzung von Verlustvorträgen völlig außer Acht gelassen. Man kann nur hoffen, dass unbelehrbare Ministerialbeamte zukünftig nicht mehr davon reden, dass die Nutzung von Verlustvorträgen eine Steuersubvention sei.

So erfreulich dieses EuGH-Urteil in der Sache selbst, aber auch hinsichtlich der Breitenwirkung seiner Grundsätze ist, so darf nicht verkannt werden, dass der eigentliche Übeltäter der deutsche Gesetzgeber mit seiner „verwaltungsvereinfachenden“ Radikalreform in Form des § 8c KStG gewesen ist. Diese von Beginn an heftig kritisierte Regelung hat inzwischen auch den Orden der Verfassungswidrigkeit verliehen bekommen, jedenfalls für die Fälle von Gesellschafterwechseln mit mehr als 25 % bis 50 % (siehe Aktuell Juni 2017). Die Fachwelt ist sich ziemlich einig, dass es für die Fälle der mehr als 50-prozentigen Anteilswechsel ebenfalls zur Auszeichnung der Verfassungswidrigkeit kommen wird.

Ein blödes Gesetz, das falsch repariert wurde, gleicht einer Kanone, deren Kugel mit einer Rückholfeder versehen wird. Die Schäden der vergangenen sechs Jahre lassen sich nicht mehr reparieren.

Lieber Steuergesetzgeber: Mach bitte gerechte und klar strukturierte Gesetze und keine Kanonen-contra-Spatzen-Geschosse, nur um ein paar volkswirtschaftlich unbedeutende Missbrauchsfälle zu erfassen.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine August 2018	2	Erwerb eines Rückdeckungsanspruchs als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung	6
Termine September 2018	3	Dienstwagen für Ehegatten mit Minijob	7
Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen	4	Geschäftsführer einer GmbH sind regelmäßig sozialversicherungspflichtig	7
Steuerabzug für Bauleistungen bei der Installation von Photovoltaikanlagen	5	Kein Lohnzufluss bei Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand	8
Krankheits- und Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung	5	An- und Abreisekosten zu auswärtiger Betriebsveranstaltung sind kein geldwerter Vorteil	8
Geschlossener Immobilienfonds: Rückabwicklung oder steuerpflichtige Veräußerung	6		

Termine August 2018

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	10.08.2018	13.08.2018	07.08.2018
Umsatzsteuer ⁴	10.08.2018	13.08.2018	07.08.2018
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Gewerbsteuer	15.08.2018 ⁵	20.08.2018	10.08.2018
Grundsteuer	15.08.2018 ⁵	20.08.2018	10.08.2018
Sozialversicherung ⁶	29.08.2018	entfällt	entfällt

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

³ Für den abgelaufenen Monat.

⁴ Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

⁵ In den Bundesländern und Regionen, in denen der 15.08.2018 ein gesetzlicher Feiertag (Mariä Himmelfahrt) ist, wird die Steuer am 16.08.2018 fällig.

⁶ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 27.08.2018) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Termine September 2018

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	10.09.2018	13.09.2018	07.09.2018
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.09.2018	13.09.2018	07.09.2018
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	10.09.2018	13.09.2018	07.09.2018
Umsatzsteuer ⁴	10.09.2018	13.09.2018	07.09.2018
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Sozialversicherung ⁵	26.09.2018	entfällt	entfällt

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.

² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

³ Für den abgelaufenen Monat.

⁴ Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.

⁵ Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.09.2018) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen

Der Gläubiger kann nach dem Eintritt der Fälligkeit seines Anspruchs den Schuldner durch eine Mahnung in Verzug setzen.¹ Der Mahnung gleichgestellt sind die Klageerhebung sowie der Mahnbescheid.² Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn

- für die Leistung eine Zeit nach dem Kalender bestimmt ist,
- die Leistung an ein vorausgehendes Ereignis anknüpft,
- der Schuldner die Leistung verweigert,
- besondere Gründe den sofortigen Eintritt des Verzugs rechtfertigen.³

Bei Entgeltforderungen tritt Verzug spätestens 30 Tage nach Fälligkeit und Zugang einer Rechnung ein; dies gilt gegenüber einem Schuldner, der Verbraucher ist, allerdings nur, wenn hierauf in der Rechnung besonders hingewiesen wurde.⁴

Im Streitfall muss allerdings der Gläubiger den Zugang der Rechnung (nötigenfalls auch den darauf enthaltenen Verbraucherhinweis) bzw. den Zugang der Mahnung beweisen.

Während des Verzugs ist eine Geldschuld zu verzinsen.⁵ Der Verzugszinssatz beträgt für das Jahr fünf Prozentpunkte bzw. für Rechtsgeschäfte, an denen Verbraucher nicht beteiligt sind, neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.⁶

Der Basiszinssatz verändert sich zum 1. Januar und 1. Juli eines jeden Jahrs um die Prozentpunkte, um welche die Bezugsgröße seit der letzten Veränderung des Basiszinssatzes gestiegen oder gefallen ist. Bezugsgröße ist der Zinssatz für die jüngste Hauptrefinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank vor dem ersten Kalendertag des betreffenden Halbjahrs.⁷

Aktuelle Basis- bzw. Verzugszinssätze ab 1. Januar 2016:⁸

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
01.01. bis 30.06.2016	-0,83 %	4,17 %	8,17 %
01.07. bis 31.12.2016	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2017	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.01. bis 30.06.2018	-0,88 %	4,12 %	8,12 %
01.07. bis 31.12.2018	-0,88 %	4,12 %	8,12 %

¹ § 286 Abs. 1 Satz 1 BGB.

² § 286 Abs. 1 Satz 2 BGB.

³ § 286 Abs. 2 BGB.

⁴ § 286 Abs. 3 Satz 1 BGB.

⁵ § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB.

⁶ § 288 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 BGB.

⁷ § 247 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 BGB.

⁸ Homepage Deutsche Bundesbank.

Steuerabzug für Bauleistungen bei der Installation von Photovoltaikanlagen

Zur Sicherung von Steueransprüchen bei Bauleistungen an einem Bauwerk hat der Auftraggeber (Leistungsempfänger) einen besonderen Steuerabzug vorzunehmen, wenn er selbst Unternehmer ist. Er darf nur 85 % der für die erhaltene Bauleistung vereinbarten Vergütung an den leistenden Bauunternehmer (Leistender) auszahlen. Die restlichen 15 % muss er für Rechnung des Leistenden an das für diesen zuständige Finanzamt anmelden und abführen.¹

Der Begriff „Bauwerk“ ist weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude. Die Annahme einer Bauleistung an einem Bauwerk setzt allerdings voraus, dass sie sich unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirkt. Hierzu zählen auch Erhaltungsaufwendungen.

Eine Unterscheidung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen ist nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf² für den Begriff des Bauwerks nicht relevant. Es entschied, dass zu den abzugssteuerpflichtigen Bauleistungen auch das Aufstellen einer Aufdach-Photovoltaikanlage gehört.

Hinweis: In bestimmten Fällen muss der Leistungsempfänger den Steuerabzug nicht vornehmen. Der Steuerabzug entfällt, wenn

- der Bauunternehmer dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt oder
- die Bauleistungen auf vom Leistungsempfänger vermietete Wohnungen entfallen und dieser nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet oder
- die geschuldete Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich eine bestimmte Freigrenze nicht übersteigt.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Krankheits- und Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung

Ein Ehemann zahlte für seine schwerkranke Frau Behandlungskosten an eine Privatklinik. Die Krankenkasse übernahm nur einen Teil dieser Kosten. Die Ehefrau verstarb noch im selben Jahr. Den nicht von der Kasse übernommenen Teil der Klinikkosten sowie die Beerdigungskosten machte er als außergewöhnliche Belastung in seiner Einkommensteuererklärung 2009 geltend. Das Finanzamt erkannte einen Teil der Kosten, u. a. für

¹ § 48 EStG.

² FG Düsseldorf, Urt. v. 10.10.2017, 10 K 1513/14, (Rev. eingel., Az. BFH: I R 67/17), EFG 2018, S. 959, LEXinform 5021085.

Reiki-Behandlungen, spezielle Schuhe und verschiedene Medikamente sowie die Beerdigungskosten nicht an.

Der Bundesfinanzhof¹ bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Es wurden weder ein amtsärztliches Gutachten noch eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Diensts der Krankenversicherung vorgelegt. Diese – 2011 rückwirkend eingeführten – formalen Nachweispflichten sind jedoch zur Bestätigung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen geboten und verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Auch die Beerdigungskosten konnte der Ehemann nicht abziehen, weil er sie aus dem Nachlass bestreiten konnte und er somit wirtschaftlich nicht belastet war.

Geschlossener Immobilienfonds: Rückabwicklung oder steuerpflichtige Veräußerung

Eheleute hatten sich an einem geschlossenen Immobilienfonds beteiligt, der aber nicht die versprochenen Renditen erwirtschaftete. Sie verklagten daher die Bank, die die Beteiligung vertrieben hatte, auf Schadensersatz und Rückabwicklung der Beteiligung. Im Rahmen eines Vergleichs zahlte die Bank eine Abfindung, die das Finanzamt als Veräußerungspreis für die Immobilie wertete. Es ermittelte einen Gewinn aus einem privaten Veräuße-

rungsgeschäft, weil die Beteiligung weniger als zehn Jahre bestanden hatte.²

Der Bundesfinanzhof³ entschied, dass der Abfindungsbetrag aufzuteilen ist. Soweit er den Wert der Immobilie übersteigt, ist er nicht Veräußerungspreis, sondern steuerfreier Schadensersatz.

Erwerb eines Rückdeckungsanspruchs als Betriebsausgabe bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung

Ein Zahnarzt, der seinen Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelte, erteilte seiner Arzthelferin zum Zweck der Altersversorgung eine Versorgungszusage. Darin verpflichtete er sich zur Zahlung einer lebenslangen Altersrente ab Vollendung ihres 65. Lebensjahrs. Zur Absicherung der Zusage schloss der Zahnarzt eine Rückdeckungsversicherung gegen Zahlung eines Einmalbetrags ab. Es handelte sich um eine bis zum Rentenbeginn der Mitarbeiterin aufgeschobene Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht. Versicherungsnehmer war der Zahnarzt, versicherte Person die Arzthelferin. Den einmaligen Versicherungsbeitrag behandelte er im Zeitpunkt der Zahlung in voller Höhe als Betriebsausgabe. Dies lehnte das Finanzamt ab.

¹ BFH, Beschl. v. 21.02.2018, VI R 11/16, BFH/NV 2018, S. 761, LEXinform 0950807.

² § 23 EStG.

³ BFH, Urt. v. 11.07.2017, IX R 27/16, BStBI 2018 II, S. 348, LEXinform 0950980.

Der Bundesfinanzhof¹ gab dem Zahnarzt Recht. Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung sind Ausgaben zum Erwerb betrieblichen Umlaufvermögens im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe abziehbar. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nur für die Anschaffung oder Herstellung bestimmter ausdrücklich gesetzlich festgelegter Wirtschaftsgüter vorgesehen.² Die Einmalzahlung für eine betriebliche Rückdeckungsversicherung gehört nicht dazu.

Dienstwagen für Ehegatten mit Minijob

Die steuerliche Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses setzt voraus, dass es ernsthaft vereinbart ist und entsprechend der Vereinbarung tatsächlich durchgeführt wird. Die Anforderungen an den Nachweis sind hoch. Die vertragliche Gestaltung muss auch unter Fremden üblich sein, dem sog. Fremdvergleich standhalten.

Das Finanzgericht Köln³ entschied, dass die Überlassung eines Dienstwagens für private Zwecke an den Arbeitnehmer-Ehegatten auch im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses üblich sein kann, wenn – wie im entschiedenen Sachverhalt – die gewährte Vergütung

aus Bar- und Sachlohn nicht die Grenzen der Angemessenheit überschreitet.

Der Bundesfinanzhof muss abschließend entscheiden.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof⁴ hat zwischenzeitlich in einem anderen Fall entschieden, dass die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung an einen geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer-Ehegatten offensichtlich nicht fremdüblich ist. Demnach würde ein Arbeitgeber einem familienfremden geringfügig Beschäftigten regelmäßig kein Fahrzeug überlassen, da dieser durch eine umfangreiche Privatnutzung des Pkw die Vergütung für die Arbeitsleistung in unkalulierbare Höhen steigern könnte.

Geschäftsführer einer GmbH sind regelmäßig sozialversicherungspflichtig

Geschäftsführer einer GmbH unterliegen grundsätzlich den Weisungen der Gesellschafter und sind deshalb regelmäßig als abhängig beschäftigt und damit als sozialversicherungspflichtig anzusehen.⁵ Dies hat das Bundessozialgericht⁶ entschieden.

Eine Ausnahme gilt für Geschäftsführer, die zugleich Gesellschafter der GmbH sind, wenn sie durch Einflussnahme auf

¹ BFH, Urt. v. 12.12.2017, VIII R 9/14, BFH/NV 2018, S. 669, LEXinform 0934680.

² § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG.

³ FG Köln, Urt. v. 27.09.2017, 3 K 2546/16, (Rev. eingel., Az. BFH: X R 45/17), EFG 2018, S. 750, LEXinform 5021051.

⁴ BFH, Beschl. v. 21.12.2017, III B 27/17, BFH/NV 2018, S. 432, LEXinform 5908688.

⁵ § 37 Abs. 1 GmbHG i. V. m. § 7 Abs. 1, § 2 Abs. 2 Nr. 1 SGB IV.

⁶ BSG, Urt. v. 15.03.2018, B 12 R 5/16, LEXinform 0447980.

die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen können. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn ein Geschäftsführer mindestens 50 % der Anteile am Stammkapital hält. Bei einer geringeren Kapitalbeteiligung bedarf es ausdrücklicher Regelungen im Gesellschaftsvertrag über eine umfassende und unentziehbare Sperrminorität, sodass es dem Geschäftsführer möglich ist, ihm nicht genehme Weisungen der Gesellschafterversammlung zu verhindern.

Dementgegen kommt es nicht darauf an, ob ein Geschäftsführer einer GmbH im Außenverhältnis weitreichende Befugnisse besitzt oder ihm etwaige Freiheiten, z. B. bei den Arbeitszeiten, eingeräumt werden. Entscheidend sind vielmehr die rechtlich durchsetzbaren Einflussmöglichkeiten auf die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung.

Kein Lohnzufluss bei Gehaltsumwandlung für vorzeitigen Ruhestand

Eine GmbH schloss mit ihrem Geschäftsführer, der nicht am Stammkapital der GmbH beteiligt war, eine Wertguthabenvereinbarung. Durch diese Vereinbarung sollte sein vorzeitiger Eintritt in den Ruhestand finanziert werden. Der Geschäftsführer verzichtete auf monatlich 6.000 € brutto. Das so angesparte Guthaben sollte ihm in der späteren Freistellungsphase ausgezahlt werden. Lohnsteuer wurde von

den einbehaltenen Bezügen nicht abgeführt.

Der Bundesfinanzhof¹ bestätigte, dass keine Lohnsteuer einzubehalten ist. Er sieht keine Rechtsgrundlage dafür, bei einem angestellten Fremdgeschäftsführer andere Maßstäbe anzusetzen als bei sonstigen Arbeitnehmern. Damit widerspricht er der Auffassung der Finanzverwaltung,² die Zeitwertkonten als mit dem Aufgabenbild des Organs einer Körperschaft für nicht vereinbar hält und bereits auf die einbehaltenen Beträge den Lohnsteuerabzug fordert.

Hinweis: Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer können bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit über die geschuldete Vergütung verfügen. Bei ihnen ist weiterhin bereits bei Gutschrift auf dem Zeitwertkonto Lohnsteuer einzubehalten.

An- und Abreisekosten zu auswärtiger Betriebsveranstaltung sind kein geldwerter Vorteil

Anlässlich der Ehrung von Jubilaren hatte ein Arbeitgeber die gesamte Belegschaft zu einer abendlichen Veranstaltung eingeladen. Grundsätzlich konnten die Arbeitnehmer selbstständig anreisen. Es bestand jedoch auch die Möglichkeit, einen Shuttlebus in Anspruch zu nehmen. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung

¹ BFH, Urt. v. 22.02.2018, VI R 17/16, BFH/NV 2018, S. 768, LEXinform 0951002.

² BMF, Schr. v. 17.06.2009, IV C 5 – S-2332/07/0004, BStBl 2009 I, S. 1286, LEXinform 5232163.

bezog das Finanzamt die Kosten für den Bustransfer in die Bemessungsgrundlage des den Arbeitnehmern zugewendeten geldwerten Vorteils ein. Hierdurch überschritten die Aufwendungen je Arbeitnehmer die 110 €-Freigrenze und führten damit zur Lohnversteuerung.

Das Finanzgericht Düsseldorf¹ entschied, dass es sich bei den Transferkosten um Aufwendungen für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung ohne eigenen Konsumwert handelt und diese daher nicht in die Berechnung des geldwerten Vorteils einzubeziehen sind.

Hinweis: Seit 2015 gilt statt der Freigrenze ein Freibetrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer für maximal zwei Betriebsveranstaltungen jährlich.

¹ FG Düsseldorf, Urt. v. 22.02.2018, 9 K 580/17, (rkr.), EFG 2018, S. 966, LEXinform 5021131.

Der EuGH korrigiert die Europäische Kommission und lässt die Verlustnutzung in Sanierungsfällen bei Gesellschafterwechseln zu

I. Neue Rechtsprechung

Die Beschränkung des steuerlichen Verlustvortrags für Körperschaften, geregelt in § 8c KStG, ist um eine weitere Entscheidung reicher: Nachdem bereits das BVerfG mit Beschluss vom 29.03.2017 (2 BvL 6/11) die beschränkende Geltung der Regelung bei Beteiligungen unter 50 % als verfassungswidrig gebrandmarkt hatte, hat nun der EuGH hier eine für das Verhältnis von Steuerrecht und Beihilferecht wegweisende Entscheidung getroffen, die wesentlich von unseren Kölner Kollegen der Kanzlei PNHR erstritten wurde: Der Streit über die Gültigkeit oder Nichtgültigkeit der sog. Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG, wonach Beteiligungen in Sanierungsfällen unter bestimmten Voraussetzungen nicht als schädlicher Beteiligungserwerb anzusehen sind, hat in der Praxis große Wellen geschlagen und viel Aufmerksamkeit erregt. Allem vorausgegangen war der Beschluss der Europäischen Kommission K(2011) 275 vom 26.01.2011, der die Sanierungsklausel als verbotene Beihilfe ansah und ihre Aufhebung anordnete. In der Folge wurde dadurch die Restrukturierung

wirtschaftlich angeschlagener Unternehmen erheblich erschwert.

Die Bundesregierung versuchte sich gegen den Beschluss der Kommission zu wehren und reichte ihrerseits Nichtigkeitsklage gegen den Beschluss ein. Doch sah es aufgrund der verspäteten Klageeinreichung der Bundesregierung zunächst für den Erhalt der Sanierungsklausel nicht gut aus: Die verspätete Klage wurde vom EuGH als unzulässig abgewiesen.

Umso erfreulicher ist es hingegen, dass der EuGH in dem von PNHR für den Insolvenzverwalter Dr. Dirk Andres geführten Verfahren Heitkamp BauHolding/Kommission (Az. C-203/16 P) entschieden hat, dass die sogenannte Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG keine verbotene Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt.

II. Konsequenzen für die Praxis

Nachdem dieser jahrelange Streit nun entschieden ist, stellt sich die Frage, welche Konsequenzen die jüngste Entscheidung des EuGH für die Praxis hat. Obwohl die Kommission in ihrem Beschluss die Nichtanwendung der Sanierungsklausel ange-

ordnet hat, hat der Gesetzgeber seinerzeit nicht die Norm aus dem KStG entfernt, sondern § 34 Abs. 6 KStG neu gefasst und darin die Nichtanwendung des § 8c Abs. 1a KStG angeordnet. Ferner sieht diese Norm vor, dass § 8c Abs. 1a KStG nur anzuwenden ist, wenn eine rechtskräftige Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union den Beschluss der Kommission K (2011) 275 vom 26.01.2011 im Verfahren Staatliche Beihilfe C 7/2010 (ABl. L 235 vom 10.09.2011, S. 26) für nichtig erklärt und feststellt, dass es sich bei § 8c Abs. 1a KStG nicht um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt.

Diese Gestaltung des Gesetzgebers hat zur Folge, dass mit der Rechtskraft des EuGH-Urteils die Sanierungsklausel automatisch wieder auflebt, ohne dass es eines – gegebenenfalls langwierigen -

Gesetzgebungsverfahrens für die Wiedereinführung der Sanierungsklausel bedarf. Es ist damit festzuhalten, dass die Sanierungsklausel nun wieder anzuwenden ist. Allerdings führt die Nichtanwendung geltenden Rechts in den Fällen der nachträglichen Feststellung seiner Geltung (etwa durch den EuGH) grundsätzlich nicht zu einem rückwirkendem Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, das die Bestandskraft eines Steuerbescheids durchbricht. Daher gilt die Sanierungsklausel nur für solche Steuerbescheide, die noch nicht bestandskräftig und damit offen sind.

Falls Ihnen die Inanspruchnahme der Sanierungsklausel bisher aufgrund der Nichtanwendung verwehrt geblieben ist, unterstützen wir Sie gerne bei der Überprüfung Ihrer Steuerbescheide und der Durchsetzung Ihrer Rechte.

Neue Verordnung über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste (Gesellschafterlistenverordnung - GesLV)

I. Einleitung

Am 01.07.2018 ist die Verordnung über die Ausgestaltung der GmbH-Gesellschafterliste (GesLV) in Kraft getreten. Durch die Verordnung hat der Gesetzgeber von seiner Kompetenz über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste Gebrauch gemacht (§ 40 IV GmbHG). Nachdem das Gesetz zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie zur Ausführung der EU-Geldtransferverordnung und zur Neuorganisation der Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (BGBl. I 2017, S. 1822) die Anforderungen an die in die Gesellschafterliste der GmbH aufzunehmenden Angaben deutlich verschärft hatte, führt die GesLV wesentliche Fragen der Klärung zu und beseitigt zumindest teilweise die seit der Änderung des § 40 GmbHG bestehende Rechtsunsicherheit.

II. Ausgangslage

Fast jede GmbH erfährt im Laufe der Zeit einen Gesellschafterwechsel. Dies kann aus unterschiedlichen Gründen geschehen: z. B. durch den Austritt eines Gesellschafters oder die Aufnahme eines neuen Gesellschafters in die Gesellschaft. Veränderungen können aber auch im Umfang der Betei-

ligung, beispielsweise durch Hinzuerwerb neuer Geschäftsanteile, erfolgen. Während vor der Änderung des § 40 GmbHG lediglich Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort der GmbH-Gesellschafter sowie die Nennbeträge und laufenden Nummern in der Gesellschafterliste anzugeben waren, ist seit dem 26.06.2017 darüber hinaus die durch den jeweiligen Nennbetrag eines Geschäftsanteils vermittelte jeweilige prozentuale Beteiligung am Stammkapital zu nennen. Hält ein Gesellschafter mehr als einen Geschäftsanteil, ist in der Liste der Gesellschafter zudem der Gesamtumfang der Beteiligung am Stammkapital als Prozentsatz gesondert anzugeben (§ 40 I 3 GmbHG).

Hintergrund der höheren Anforderungen an die Gesellschafterliste ist die durch die Novellierung des Geldwäschegesetzes und Einführung eines elektronischen Transparenzregisters bezweckte erleichterte Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten. Die Ausgestaltung der zusätzlichen Anforderungen an die Gesellschafterliste wurde hingegen, insbesondere im Hinblick auf die Angabe der prozentualen Beteiligung am Stammkapital, uneinheitlich beurteilt und führte mehrfach dazu, dass das Registergericht die einzureichende Gesellschafter-

liste beanstandete. Kontrovers diskutiert wurde dabei die Frage, ob und inwieweit prozentuale Angaben gerundet werden dürfen und ob die Darstellungsweise („<1 %“) den gesetzlichen Anforderungen genügt. Diese und weitere Fragen beantwortet nunmehr die am 01.07.2018 in Kraft getretene Verordnung über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste (GesLV).

III. Neuregelungen durch die Gesellschafterlistenverordnung

Die Verordnung enthält als wesentliche Neuerung zunächst die generelle Einführung einer Veränderungsspalte (§ 2 I GesLV), aus der sich die Veränderungen nach § 40 I 1 GmbHG ergeben sollen. Dies gilt insbesondere auch für die Erstellung einer sog. Bereinigungsliste, d. h. einer klarstellenden Liste zur Vermeidung von Unübersichtlichkeiten. Hinsichtlich der in der Gesellschafterliste anzugebenden prozentualen Beteiligung am Stammkapital bestimmt die Gesellschafterlistenverordnung, dass (nunmehr) eine Prozentangabe nach dem kaufmännischen Prinzip bis auf *eine* Dezimalstelle nach dem Komma gerundet werden darf. Alternativ können die Angaben auch ohne Rundung durch das Weglassen der Nachkommastellen bis auf eine Dezimalstelle dargestellt werden. Beträgt der Anteil eines Gesellschafters weniger als 1 % am Stammkapital, genügt diese Angabe. Entsprechendes gilt, wenn die addierten Nennbeträge der Geschäftsanteile eines Gesellschafters weniger als 1 % vom Stammkapital betragen. Geklärt

ist damit auch die (umstrittene) Frage, ob die Summe der Prozentangaben stets 100 Prozent ergeben muss, was die Verordnung explizit verneint, § 4 III GesLV. Eine Abrundung auf 0,0 Prozent, 25,0 Prozent oder 50,0 Prozent ist indes nicht zulässig.

Die vorgenannten Neuregelungen finden dabei auch auf vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung gegründete Gesellschaften mit der Maßgabe Anwendung, dass die in der Verordnung bestimmten Anforderungen erst zu beachten sind, wenn aufgrund einer Veränderung nach § 40 I 1 GmbHG eine Gesellschafterliste einzureichen ist, § 5 GesLV.

IV. Unser Tipp

Die Bedeutung der Gesellschafterliste ist nicht zuletzt aufgrund ihrer Legitimationswirkung (§ 16 GmbHG) kaum zu überschätzen. Sie ist neben der Satzung der Gesellschaft das wohl wichtigste Dokument der GmbH. Aufgrund der vielfältigen (Haftungs-)Risiken, die sich aus nicht aktuellen Gesellschafterlisten ergeben können, empfiehlt sich eine sorgfältige Befassung mit dem Thema „Gesellschafterliste“. Hierbei sind wir Ihnen gerne behilflich.

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 mitunterzeichnet, 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

Schenkungen 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.