

Informationsbrief Dezember 2017

für

GmbH-Gesellschafter bzw. -Geschäftsführer**1. Verkauf von Gesellschaftsanteilen: Wann liegt Gestaltungsmissbrauch vor?**

Existiert eine typisierende spezielle Missbrauchsregelung, kommt normalerweise die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO nicht zur Anwendung. Eine Ausnahme besteht aber dann, wenn die Spezialvorschrift ihrerseits missbraucht wird.

Hintergrund

Der Übernahme der D-GmbH und dem damit zusammenhängenden Erwerb von Gesellschaftsanteilen lag ein sehr umfangreiches Regel- und Vertragswerk zugrunde. Dadurch war es gelungen, dass faktisch eine nur mit 5 % zu besteuern Dividende vereinnahmt wurde. Das Finanzamt ging jedoch von einem höheren Kaufpreis für die GmbH-Anteile aus. Die vorgenommenen Gestaltungen waren seiner Ansicht nach nur erfolgt, um den Kaufpreis in steuerlicher Hinsicht zu minimieren. Dies war als Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO steuerlich nicht anzuerkennen. Die Klägerin geht dagegen von notwendigen und angemessenen Umstrukturierungsmaßnahmen aus.

Entscheidung

Die Klage hatte vor dem Finanzgericht keinen Erfolg. Selbst wenn eine typisierende Missbrauchsregelung vorliegt, kann ausnahmsweise die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO angewendet werden – und zwar, wenn die Spezialvorschrift ihrerseits missbraucht wird. § 42 AO enthält keinen normativen Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit. Die Angemessenheit ist stattdessen dem umgangenen Gesetz und den speziellen Missbrauchsvorschriften zu entnehmen.

Nach Ansicht der Finanzrichter dienten die rechtlichen Gestaltungen im vorliegenden Fall gezielt dazu, die Spezialvorschriften zu umgehen und ihre Wirkung zu minimieren. Somit führt die Anwendung des § 42 AO nicht zu einer Erweiterung der Rechtsfolge. Die gewählte rechtliche Gestaltung, den Kaufpreis für den Anteilserwerb zu entrichten, diene erkennbar keinem wirtschaftlichen Zweck.

2. Übertragung eines Zeitwertkonto-Guthabens auf einen neuen Arbeitgeber löst keine Lohnsteuer aus

Wird ein Zeitwertkonto-Guthaben eines Geschäftsführers bei einem Wechsel des Arbeitgebers übertragen, liegt kein Zufluss von Arbeitslohn vor.

Hintergrund

Ein Geschäftsführer schloss mit seiner GmbH im Jahr 2005 eine Vereinbarung zur Einführung eines Zeitwertkontos. So konnten Teile seines Bruttogehalts angespart werden, um ihm spä-

ter die vorzeitige Freistellung von der Arbeitsleistung zu ermöglichen. Zur Absicherung des Kontos schloss der Arbeitgeber einen Vertrag über die Zeitkontenrückdeckung mit Garantie (Zeitarbeitskonto) bei einer Lebensversicherung ab. Eine Auszahlung vom Zeitarbeitszeitkonto konnte nur durch Antrag des Geschäftsführers bei seinem Arbeitgeber und dessen Abruf bei der Lebensversicherung erfolgen. Nachdem die GmbH dem Geschäftsführer im Jahr 2014 gekündigt hatte, übertrug sie das angesammelte Guthaben des Zeitwertkontos von 39.000 EUR auf den neuen Arbeitgeber. Das Finanzamt forderte Einkommensteuer nach, da es die Übertragung als steuerpflichtigen Arbeitslohn wertete.

Entscheidung

Das Finanzgericht entschied jedoch, dass es durch die Übertragung des Guthabens nicht zu einem Lohnzufluss gekommen ist. Denn der Geschäftsführer hatte das Recht, sein Guthaben bei Beendigung seines Arbeitsverhältnisses auf den neuen Arbeitgeber übertragen zu lassen. Diese Übertragung ist nicht steuerbar, da der neue Arbeitgeber nur an die Stelle des alten Arbeitgebers getreten ist und dessen Verpflichtungen aus dem Wertguthaben im Wege der Schuldübernahme übernommen hat. Ein Zufluss von Arbeitslohn findet erst statt, wenn der Arbeitnehmer wirtschaftlich über die Einnahme verfügen kann. Einen Anspruch auf Auszahlung hatte der Geschäftsführer jedoch erst in der späteren Freistellungsphase. Infolgedessen musste die Gutschrift auf dem Zeitwertkonto nicht versteuert werden.

3. Keine Haftung bei mehrstufiger Organschaft

Bei einer mittelbaren Organschaft, z. B. im Verhältnis der Enkelgesellschaft zur Muttergesellschaft, greift die Haftung für eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft nicht.

Hintergrund

Die A-GmbH (Enkelgesellschaft) war Organgesellschaft der D-AG (Tochtergesellschaft). Diese war wiederum Organgesellschaft der E-AG (Muttergesellschaft). Nachdem das Insolvenzverfahren über das Vermögen der E-AG eröffnet worden war, nahm das Finanzamt die A-GmbH für einen Teil der rückständigen Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag der E-AG in Anspruch. Den Haftungsanteil der A-GmbH bestimmte das Finanzamt nach dem Anteil des Einkommens der A-GmbH an der Summe aller positiven Organeinkommen bei der E-AG.

Das Finanzgericht bejahte die Haftung auch bei einem mittelbaren Organschaftsverhältnis (Enkel – Mutter). Es entschied, dass die Organgesellschaft außerdem grundsätzlich nicht nur für die in ihrem eigenen Betrieb verursachten Steuern, sondern für die gesamten vom Organträger geschuldeten Steuern haftet.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof lehnte eine Haftung dagegen ab. Die Möglichkeit des haftungsrechtlichen Zugriffs auf das Vermögen der Organgesellschaft soll Steuerausfälle bei Zahlungsunfähigkeit des Organträgers vermeiden, die durch Vermögensverlagerungen innerhalb des Organkreises entstehen könnten. Nach dem Gesetzeswortlaut betrifft die Haftung der Organgesellschaft die Steuern des Organträgers, für die "die Organschaft zwischen ihnen" von Bedeutung ist. Die Haftung beschränkt sich also auf den durch das konkrete Organschaftsverhältnis bestimmten Organträger und die gegen ihn gerichteten Steueransprüche.

Im Streitfall waren diese Voraussetzungen nicht gegeben. Denn zwischen der A-GmbH und der E-AG bestand kein unmittelbarer Ergebnisabführungsvertrag. Die Haftung bezieht sich auf die Steuerschuldnerschaft, die personell an den Organträger geknüpft ist.

4. Gesellschafter-Geschäftsführer in Pension: Wie ist eine Teilzeitbeschäftigung steuerlich zu werten?

Wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der schon seine Pension erhält, eine Teilzeitbeschäftigung ausübt, führt dies lediglich zu einer teilweisen verdeckten Gewinnausschüttung.

Hintergrund

Eine GmbH hatte ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage erteilt, die 2007 deutlich erhöht wurde. Der Geschäftsführervertrag wurde im September 2009 mit Vollendung des 65. Lebensjahres des Geschäftsführers aufgehoben. Die Versorgungszusage blieb davon jedoch unberührt. Es wurde ein neuer Arbeitsvertrag abgeschlossen, wonach der Geschäftsführer neben den laufenden Pensionszahlungen eine monatliche Vergütung i. H. v. 1.500 EUR bei variabler Arbeitszeit erhielt. Das Finanzamt kürzte die Pensionsrückstellungen und setzte eine verdeckte Gewinnausschüttung an.

Entscheidung

Vor dem Finanzgericht hatte die Klage der GmbH nur teilweise Erfolg. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hatte die Pension mit Vollendung seines 65. Lebensjahres erdient. Der neue Anstellungsvertrag mit reduzierten Bezügen war grundsätzlich unschädlich, da es sich um eine eigenständige Neuregelung des Dienstverhältnisses handelte. Wegen dieser Zäsur zwischen Alt- und Neuvertrag war der Pensionsanspruch nicht auf 75 % der Teilzeitvergütung zu begrenzen. Im Ergebnis war also die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung der Pensionsrückstellung nicht zutreffend.

Allerdings bejahte das Finanzgericht eine verdeckte Gewinnausschüttung. Denn die Erhöhung der Versorgungsquote von 39,06 % auf 44,20 % des monatlichen Festgehalts ca. 22 Monate vor dem Pensionsbeginn hält einem Fremdvergleich nicht stand. Die Erhöhung war nicht mehr erdienbar, weil zwischen den beiden Zeitpunkten nicht mindestens 10 Jahre lagen.

5. Kündigung einzelner Gesellschafter: Formalitäten sind unbedingt einzuhalten

Ohne abweichende Vereinbarung genügt für den Zugang einer Kündigung grundsätzlich die Benachrichtigung eines anderen Gesellschafters. Von dieser Grundregel dürfen die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag abweichen, sodass die Regelung zulässig ist, dass die Kündigung der Gesellschaft und allen Gesellschaftern zugehen muss.

Hintergrund

Die Parteien betrieben eine Partnerschaftsgesellschaft von Patentanwälten mit 3 Standorten. Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass eine Kündigung schriftlich gegenüber der Gesellschaft und den anderen Partnern zu erklären ist. Die Beklagten übersandten an 2 der 6 Gesellschafter ein "Anfechtungs- und vorsorgliches Kündigungsschreiben". Dieses war mit dem Angebot eines geänderten Innengesellschaftsvertrags zum Standort M verbunden.

Das Landgericht hielt die Anfechtung für unwirksam, die außerordentliche Kündigung aber für wirksam. Zwar war die Kündigung nicht gegenüber allen Partnern ausgesprochen worden, jedoch hatten alle Partner an diesem Tag von der Kündigungserklärung Kenntnis erlangt.

Entscheidung

Das Oberlandesgericht hat dagegen die Kündigung für unwirksam erklärt. Zur Begründung führen die Richter aus: Zum einen war die Kündigung nicht an die Gesellschaft, sondern nur an einzelne Gesellschafter gerichtet. Zum anderen gab es eine eindeutige abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag.

Darüber hinaus ging das Gericht davon aus, dass die Erklärung nicht als Kündigung der Gesellschaft auszulegen, sondern nur als Kündigung eines Standorts anzusehen war. Eine Annahme der Kündigung durch die übrigen Gesellschafter war also gar nicht möglich.

= = = = =