

Urteil vom 06. August 2013, VIII R 10/10

Zurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei verdeckter Treuhand

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 2a, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. März 2009, Az: 1 K 158/05

Leitsätze

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist einem minderjährigen Gesellschafter einer GmbH nicht zuzurechnen, wenn er aufgrund eines verdeckten Treuhandverhältnisses nicht wirtschaftlicher Eigentümer des von Familienmitgliedern unentgeltlich übertragenen GmbH-Anteils ist.

Tatbestand

I.

- 1** Der im Jahr 1993 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 1998 fünf Jahre alt. Seine Eltern gründeten mit seiner Großmutter die S-GmbH. Das Stammkapital der Gesellschaft in Höhe von insgesamt 50.000 DM wurde von der Großmutter in Höhe von 20.000 DM und von den Eltern in Höhe von jeweils 15.000 DM übernommen. Der Vater des Klägers veräußerte seine Beteiligung an der GmbH i.G. an einen seiner Angestellten. Dieser übertrug wenig später den GmbH-Anteil an die Großmutter des Klägers. Im Jahr 1996 wurde der Vater zum Geschäftsführer der S-GmbH bestellt. Die Großmutter und Mutter des Klägers übertrugen im Jahr 1998 ihre Geschäftsanteile an der S-GmbH je zur Hälfte im Wege der Schenkung an den Kläger und seinen Bruder. Zur Vollziehung der Schenkung wurde ein Rechtsanwalt der Firmengruppe des Vaters zum Ergänzungspfleger bestellt.
- 2** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte bei einer Außenprüfung fest, dass die S-GmbH im Jahr 1998 Fahrzeuge unter dem erzielbaren Marktpreis an die Firma E-GmbH veräußert habe. Gesellschafter der E-GmbH waren die Mutter und Großmutter des Klägers, sodass eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe von insgesamt 775.000 DM anzusetzen und dem Kläger und seinem Bruder je hälftig zuzurechnen sei. Die Veranlagungsstelle folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998.
- 3** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1032 veröffentlichten Urteil vom 18. März 2009 teilweise ab. Es bejahte eine dem Kläger zuzurechnende vGA dem Grunde nach, reduzierte jedoch den Betrag der vGA auf 325.000 DM. Zur Umsetzung des Urteils erließ das FA am 8. Juni 2009 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998, geändert durch den Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 28. Juli 2009.
- 4** Zur Begründung der Revision lässt der Kläger im Wesentlichen vortragen, dass er nicht Gesellschafter der S-GmbH geworden sei, da die Übertragung des Gesellschaftsanteils formunwirksam gewesen sei. Außerdem sei der Anteil an der S-GmbH nicht ihm, sondern seinem Vater als Treugeber zuzurechnen. Er habe auf die Geschäfte der S-GmbH keinerlei Einfluss nehmen können.
- 5** Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18. März 2009 1 K 158/05, die Einspruchsentscheidung vom 1. April 2005 und die geänderten Einkommensteuerbescheide für 1998 vom 27. Juni 2003, 8. Juni 2009 und 28. Juli 2009 aufzuheben.
- 6** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

- 7** Zu Recht habe das FG festgestellt, dass der Kläger Gesellschafter der S-GmbH geworden sei und keine Treuhand vorgelegen habe, sodass ihm der Vorteil, der seiner Mutter und Großmutter als Gesellschafterinnen der E-GmbH zugeflossen sei, als vGA zuzurechnen sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Auf die Revision des Klägers ist die Vorentscheidung schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG entschied über die Einspruchsentscheidung vom 1. April 2005 und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 27. Juni 2003. Während des Verfahrens über die Beschwerde des Klägers gegen die Nichtzulassung der Revision trat an dessen Stelle der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 8. Juni 2009, geändert durch den Bescheid vom 28. Juli 2009, der nach § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens und dann des Revisionsverfahrens geworden ist. Da sich hinsichtlich der streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und der Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO. Denn der vom FG festgestellte Sachverhalt reicht aus, um abschließend prüfen und beurteilen zu können, ob der zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordene Änderungsbescheid rechtmäßig ist. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) in der Sache selbst setzt aber voraus, dass er das FG-Urteil aufhebt. Denn dieses Urteil betraf einen Verwaltungsakt, der nicht mehr Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juli 1988 II R 164/85, BFHE 154, 13, BStBl II 1988, 955, m.w.N.).

III.

- 9** Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache selbst. Der Klage ist stattzugeben. Die geänderten Einkommensteuerbescheide für 1998 vom 27. Juni 2003, 8. Juni 2009 und 28. Juli 2009 und die Einspruchsentscheidung vom 1. April 2005 sind aufzuheben. Die Bescheide verstoßen nach der vorliegend maßgeblichen Rechtslage gegen § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) und sind rechtswidrig, weil die vGA aufgrund eines verdeckten Treuhandverhältnisses nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO nicht dem Kläger zuzurechnen ist.
- 10** 1. Die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen aus einer vGA richtet sich nach § 20 Abs. 2a EStG. Anteilseigner i.S. dieser Vorschrift ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an der Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind.
- 11** 2. Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. Eigentümer i.S. dieser Regelung ist der zivilrechtliche Eigentümer bzw. Inhaber des Wirtschaftsguts. Abweichend von § 39 Abs. 1 AO bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO, dass bei Treuhandverhältnissen die Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen sind. Diese Vorschrift greift jedoch nur dann ein, wenn im konkreten Einzelfall ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis besteht. Dies ist im Streitfall --entgegen der Auffassung des FG-- zu bejahen, sodass die Frage, ob der Kläger nach zivilrechtlichen Grundsätzen wirksam Eigentum an den Anteilen der S-GmbH erworben hat, offenbleiben kann.
- 12** 3. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist ein Treuhandverhältnis nur dann gegeben, wenn die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als "leere Hülle" erscheint (BFH-Urteil vom 20. Januar 1999 I R 69/97, BFHE 188, 254, 258, BStBl II 1999, 514, 516). Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt. Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers --und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders-- in Bezug auf die Behandlung des Treuguts. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen (BFH-Urteil vom 24. November 2009 I R 12/09, BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590, m.w.N.).
- 13** 4. Nach Maßgabe dieser Grundsätze hält die Tatsachenwürdigung des FG, der GmbH-Anteil sei dem Kläger auch wirtschaftlich zuzurechnen, da kein Treuhandverhältnis vorgelegen habe, revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand.

Zwar müssen die vom FG getroffenen Feststellungen nicht aufgrund der vorliegenden Beweismittel zwingend sein. Sie müssen jedoch möglich sein. Dazu gehört nicht nur, dass sie nicht in sich widersprüchlich oder sonst mit den Denkgesetzen oder allgemeinen Erfahrungssätzen unvereinbar sind, sondern auch, dass sie auf einer nachvollziehbaren Anwendung von rational einsichtigen Grundsätzen der Beweiswürdigung beruhen (BFH-Urteil vom 17. Mai 2005 VII R 76/04, BFHE 210, 70, m.w.N.).

- 14** a) Danach ist der Schluss des FG, es sei bei der Übertragung des Anteils an der S-GmbH auf den Kläger nicht lediglich die formale Einräumung einer Treuhandstellung beabsichtigt gewesen, rechtsfehlerhaft, denn er wird nicht von der Aussage des als Zeugen vernommenen Ergänzungspflegers getragen. Nach dessen Angabe hat der Vater Mitglieder seiner Familie und Angestellte als Gesellschafter seiner Firmen eingesetzt, um Gesellschaftsanteile dem Zugriff seiner Gläubiger zu entziehen. Allein zu diesem Zweck sei der GmbH-Anteil auf den Kläger übertragen worden. Das FG hat zu Unrecht aus der Annahme des Zeugen, es sei im Familienverbund nicht über Treuhandverträge nachgedacht worden, geschlossen, dass ein Treuhandverhältnis nicht vorgelegen habe. Denn wie der Zeuge in diesem Zusammenhang weiter ausgeführt hat, hat der Vater die Familie beherrscht und jederzeit die Rückübertragung der GmbH-Anteile verlangen können. Die zivilrechtliche Stellung des geschäftsunfähigen Klägers als Gesellschafter der S-GmbH war danach lediglich eine leere Hülle.
- 15** b) Die Sache ist spruchreif (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Es bestand ein Treuhandverhältnis, das auch vollzogen wurde. Dessen steuerlicher Anerkennung steht die fehlende notarielle Beurkundung der Treuhandabrede schon deshalb nicht entgegen, weil der Bundesgerichtshof erst nach dem Streitjahr 1998 in seinem Urteil vom 19. April 1999 II ZR 365/97, BGHZ 141, 208 entschieden hat, dass ein Treuhandvertrag über einen GmbH-Geschäftsanteil dem Formzwang des § 15 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegt (vgl. Senatsurteil vom 13. Juli 1999 VIII R 29/97, BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386). Der GmbH-Anteil war dem Kläger als Treuhänder danach wirtschaftlich nicht zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO), sodass ihm keine vGA zugeflossen ist (§ 20 Abs. 2a EStG).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de