

BFH: Anforderungen an einen Unterbeteiligungsvertrag zwischen Angehörigen

Sachverhalt

An der GmbH war die KG (99,4%) beteiligt. Der Kläger war alleiniger Geschäftsführer der GmbH. Die Ehefrau des Klägers (Klägerin) und die KG schlossen 1994 einen notariellen Treuhandvertrag, nach dem die KG als Treuhänderin die Hälfte ihrer Geschäftsanteile für die Klägerin als Treugeberin halten sollte. Die KG verpflichtete sich in dem Treuhandvertrag dazu, sämtliche Gesellschafterrechte der für die Klägerin gehaltenen Gesellschaftsanteile nur nach deren Weisungen und Anordnungen auszuüben. Alle Einnahmen aus diesen Anteilen, insbesondere Ausschüttungen und Kapitalrückzahlungen, standen nach der Vereinbarung der Klägerin zu. Am selben Tag schlossen die Eheleute (Kläger) untereinander eine schriftliche --als "Treuhandvertrag" bezeichnete-- Vereinbarung. Danach hielt und verwaltete die Klägerin im Innenverhältnis jeweils die Hälfte der von der KG für sie treuhänderisch gehaltenen Anteile treuhänderisch für den Kläger.

Streitig war, ob die zwischen den Klägern als Unterbeteiligungsvertrag auszulegende und als "Treuhandvertrag" bezeichnete formunwirksame Vereinbarung steuerlich anzuerkennen ist und ob die Unterbeteiligungsrechte des Klägers nach Inhalt und tatsächlichem Vollzug dazu geführt hätten, die Hälfte der von der KG für die Klägerin treuhänderisch gehaltenen Anteile wirtschaftlich dem Kläger zuzurechnen.

Entscheidung

Die von der KG treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile waren der Klägerin zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO). Der zwischen den Klägern formwidrig abgeschlossene Unterbeteiligungsvertrag ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Ein Treuhandvertrag hinsichtlich eines GmbH-Geschäftsanteils unterliegt dem Formzwang, wenn er sich - wie im Streitfall - auf bereits existente Geschäftsanteile bezieht (§ 15 Abs. 4 GmbHG). Der Umstand, dass die Kläger die zivilrechtlichen Formerfordernisse bei Vertragsabschluss nicht beachtet haben, spricht gegen die steuerrechtliche Anerkennung dieser Vereinbarung. Dabei kommt eine Heilung dieses Formmangels bereits im Jahr 1994 durch notarielle Beurkundung des Treuhandvertrags der Klägerin mit der KG nicht in Betracht. Die Indizwirkung gegen den vertraglichen Bindungswillen wird verstärkt, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften insbesondere bei klarer Zivilrechtslage angelastet werden kann. Davon ist hier auszugehen.

Die mögliche Erwägung der Vertragsparteien, die Vereinbarung nur bei Bedarf zu verwenden, und zwar je nachdem, ob sich später bei der Veräußerung oder bei der Verwirklichung eines Ersatztatbestandes ein Gewinn (dann Verwerten der Vereinbarung mit der Folge des Unterschreitens der Wesentlichkeitsgrenze) oder ein Verlust ergibt (dann Außerrachtlassen der Vereinbarung und volle Verlustrealisierung bei der Klägerin), wird der Intention der Rechtsprechung gerecht, mit der sie die besonderen Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen rechtfertigt. Sie tragen den innerhalb eines Familienverbundes typischerweise fehlenden Interessengegensätzen und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Ehegatten Rechnung. Auch sei ein "Offenlegen" des Rechtsverhältnisses gegenüber Dritten aus der Sicht der Kläger nicht erwünscht gewesen. Ob ein Verlust aus der Beteiligung unwahrscheinlich gewesen sein mag, kann wegen der jedenfalls bei Vertragsabschluss bestehenden Ungewissheit, ob und wann es zu einer Realisierung kommen könnte, als rein spekulatives Element vor diesem Hintergrund dahinstehen.

Die Kläger mögen mit dem Unterbeteiligungsvertrag in Verbindung mit dem gegenüber der KG vereinbarten Treuhandverhältnis eine nach § 41 Abs. 2 AO für die Besteuerung unerhebliche Scheinvereinbarung getroffen haben. In Wirklichkeit sollte der Kläger --und nur er-- als Treugeber die maßgebenden Entscheidungen treffen, so dass ihm die Hälfte der

Anteile zuzurechnen wären. Die Folgerungen aus dem Treuhandverhältnis der Klägerin und dem Unterbeteiligungsvertrag hätten die Vertragsparteien dann bewusst nicht gezogen, was als Beweisanzeichen für den Scheincharakter der Vereinbarungen spricht.

Die Kläger hätten nicht nachgewiesen, dass sie sich entsprechend dem Vereinbarten im Innenverhältnis tatsächlich verhalten und somit den Vertrag auch durchgeführt haben. Den strengen Anforderungen, welche die Rechtsprechung stellt, um Verträge zwischen nahe stehenden Personen steuerrechtlich anzuerkennen, kann nur entsprechen, wer objektive Anhaltspunkte vorträgt. Deshalb können die klagenden Ehegatten nicht damit gehört werden, ihre Vereinbarungen untereinander hätten sich in ihrer häuslichen Gemeinschaft abgespielt und seien nicht nach außen gedrungen. Das widerspricht der Intention der Rechtsprechung, nach der die generelle Berufung auf durchaus übliche Absprachen im Familienverbund nicht zum Beweis der tatsächlichen Durchführung geeignet ist. Es wäre zu erwarten gewesen, dass mittels Gesellschafterversammlungen, Entscheidungen, Abschlüssen und Ähnlichem schriftlich nachvollziehbar kommuniziert worden wäre.

Vorinstanz

[Finanzgericht Köln](#), Urteil vom 01.04.2009, 10 K 2898/08

Fundstelle

BFH, Urteil vom 11.05.2010, [IX R 19/09](#), BStBl II 2010, S. 823

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.