

By PwC Deutschland | 20. Februar 2019

Fremdvergleichsprüfung und Angemessenheit von Beraterhonoraren

Läuft ein Beratervertrag mit einem Gesellschafter über mehrere Jahre, ist nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs für eine Fremdvergleichsprüfung im Rahmen einer sogenannten Gesamtbetrachtung nicht ausschließlich auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, vielmehr sind auch spätere Veränderungen im Verhältnis der Gesellschafter zueinander bei der Beurteilung der Angemessenheit in späteren Jahren zu berücksichtigen.

Sachverhalt: Die Klägerin (eine GmbH) hatte ursprünglich zwei jeweils zu 50 % beteiligte Gesellschafter und einen Geschäftsführer. Mit den Gesellschaftern wurden Beraterverträge über kaufmännische und betriebswirtschaftliche bzw. technische Beratungen abgeschlossen, die nach Stundensätzen vergütet werden sollten. Reisekosten sollten erstattet werden, weitere Vereinbarungen wurden nicht getroffen. Daneben wurde einer Gesellschafterin ein PKW auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, von den zugrunde liegenden Kosten wurden ihr 30 % in Rechnung gestellt. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass beide Gesellschafter inzwischen zusammenlebten und die Gesellschafterin den Anteil des Gesellschafters treuhänderisch hielt. Daraufhin wurden die Zahlungen aus den Beraterverträgen sowie die nicht in Rechnung gestellten Kosten für die PKW-Gestellung als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) gewertet. Gegenargument der Klägerin: Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses hätten zum einen keine gleichgerichteten Interessen der Gesellschafter bestanden und zum anderen habe aufgrund der jeweils hälftigen Beteiligung keine beherrschende Stellung eines Gesellschafters existiert. Die gezahlten Honorare hielten einem Fremdvergleich stand. Anstelle der Beratungsleistungen durch die Gesellschafter hätte auch eine externe Unternehmensberatung beauftragt werden können.

Steuergerichte bestätigen Auffassung des Finanzamts: Das Finanzgericht hatte zuvor die Klage mit der Begründung abgewiesen, dass die Beraterverträge nicht hinreichend konkret gewesen seien und ein konkretes Beratungsziel bzw. ein Ablauf des Beratungszeitraums nicht vereinbart gewesen wäre. Einen solchen Vertrag hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter mit einem Nichtgesellschafter nicht abgeschlossen. Der BFH zog jetzt nach und wies die Revision der Klägerin zurück.

Gesellschaftern war freigestellt, wann und in welchem Umfang sie ihren Verpflichtungen

nachkommen: Den Verträgen war kein Zeitpunkt zu entnehmen, bis zu dem ein vertraglich vereinbarter Erfolg ("Errichtung eines Rechnungswesens mit Lohn- und Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und einer DV-gestützten Materialwirtschaft") eingetreten sein sollte. Den Gesellschaftern sei damit freigestellt gewesen, ob und wenn ja, wie bzw. wann sie ihre vertraglich vereinbarten Pflichten erfüllten. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte eine derart unkonkrete Vereinbarung mit einem Dritten, der nicht Gesellschafter sei, angesichts der sich hieraus ergebenden beträchtlichen finanziellen Verpflichtungen der Klägerin, nicht getroffen. Er hätte zumindest eine zeitliche Grenze in die Vereinbarung aufgenommen, bis zu der die Einrichtung des Rechnungswesens mit Lohn- und Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und der datenverarbeitungsgestützten Materialwirtschaft abgeschlossen hätte sein müssen, um dauerhafte, hohe Ausgaben (im Streitjahr immerhin 250.000 DM) mit nicht zu vernachlässigendem Einfluss auf die Einkünfte der Klägerin zu begrenzen. Der BFH hält es zwar möglich, dass der vereinbarte Stundensatz von 96 DM vergleichbar mit demjenigen qualifizierter Berater war. Jedoch sei nicht nur auf einzelne Elemente der in Rede stehenden Vergütung abzustellen, sondern es müsse eine Gesamtbetrachtung vorgenommen werden.

Auch teilweise unentgeltliche PKW-Überlassung führt zu vGA: Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde einem externen Berater keinen betrieblichen PKW zur Nutzung überlassen, wenn diesem vertraglich ohnehin die Möglichkeit eingeräumt worden sei, Reisekosten gesondert geltend zu

machen und abzurechnen.

Fundstelle

BFH-Beschluss vom 12. September 2018 (I R 77/16), als *NV-Entscheidung* veröffentlicht am 20. Februar 2019

Schlagwörter

Beraterhonorar, Fremdvergleichsprüfung, Körperschaftsteuerrecht, Verdeckte Gewinnausschüttung