

#### IV. Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen: §§ 7 Abs. 8, 15 Abs. 4 ErbStG 2012 (mit Ertragsteuerrecht)

**Literatur:** *Binnewies*, Schenkungsteuerliche Behandlung von Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, GmbHR 2011, 1022; *Daragan*, Wer ist der Schenker bei Zuwendungen von Kapitalgesellschaften an nahestehende Personen?, DStR 2011, 2079; *Fischer*, Die Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG durch das BeitrRLUmsG, ZEV 2012, 77; *Haag/Jehlin*, Bericht zum 7. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen Ertrag- und Schenkungsteuer“, DStR Beihefter 12/2012, 53 *Hartmann*, Kapitalgesellschaften und Erbschaftsteuer: Die Karten wurden neu gemischt, ErbStB 2012, 84; *Korezkij*, Schenkung unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften, DStR 2012, 163; *Milatz/Herbst*, Disquotale Einlagen gemäß § 7 Abs. 8 ErbStG: Drohende Doppelbelastung und Begünstigungen für Betriebsvermögen, ZEV 2012, 21; *Potsch/Urbach*, KÖSDI 1/2012, 17747; *Riedel*, Managementbeteiligungen in Private-Equity-Transaktionen – ein Fall für das SchenkSt-Finanzamt?!, DB 2011, 1888; *Schulte/Sedemund*, Geplante Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes im Zuge des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG), BB 2011, 2080; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Ubg 2012, 1; *Wälzholz*, Schenkungsteuerliche Zuwendungen zwischen GmbH und Gesellschafter, GmbH-StB 2011, 340.

Das Thema Schenkungsteuer bei verdeckten Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen hat uns bereits auf der letzten Jahrestagung beschäftigt (Beiträge von *Christ* und *Stein*, JbFSt 2011/2012, S. 712 ff.). Im Fokus stand der koordinierte Ländererlass v. 20.10.2010 (BStBl. I 2010, 1207). Die Finanzverwaltung ist der Rechtsprechung des BFH zu verdeckten Einlagen nur widerwillig gefolgt, was im Ergebnis zu einer Gesetzgebungsinitiative des Bundesrats geführt hat, die mit den Einfügungen der §§ 7 Abs. 8 und 15 Abs. 4 ErbStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinienumsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592) ihren – vorläufigen (?) - Abschluss fand. Dabei wurde auch das nach einem obiter dictum des BFH in dem Urteil vom 7.11.2007 (II R 28/09, BStBl. II 2008, 258) problematische Thema der verdeckten Gewinnausschüttungen adressiert.

§ 7 Abs. 8 ErbStG idF des BeitrRLUmsG lautet:

„<sup>1</sup>Als Schenkung gilt auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt. <sup>2</sup>Freigebig sind auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten außer für Kapitalgesellschaften auch für Genossenschaften.“

§ 15 Abs. 4 ErbStG idF des BeitrRLUmsG lautet:

„<sup>1</sup>Bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Stiftung zugrunde zu legen, durch die sie veranlasst ist. <sup>2</sup>In diesem Fall gilt die Schenkung bei der Zusammenrechnung früherer Erwerbe (§ 14) als Vermögensvorteil, der dem Bedachten von dieser Person anfällt.“

Die Neuregelungen sind nach § 37 Abs. 7 ErbStG nF. anwendbar auf alle Erwerbe für die die Schenkungsteuer nach dem 13. Dezember 2011 entsteht.

Aktuell hat die Finanzverwaltung in einem koordinierten Ländererlass zur Neuregelung ihre Sichtweise kundgetan (gleichlautender Ländererlass v. 14. März 2012, „Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften“, BStBl. I 2012, 337, im Folgenden kurz „Länderlass SchenkStKapG“). Der koordinierte Ländererlass v. 20.10.2010 wird aufgehoben (Abschnitt 7 Ländererlass SchenkStKapG).

## **1 Verdeckte Einlagen nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nF.**

### **1.1 Schenkungsteuer**

#### **1.1.1 Grundsätzliche Fragen**

*Grundfall (in Anlehnung an die Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 253/1/11, S. 37): Vater und Sohn sind an der VS GmbH zu je 50% am Stammkapital beteiligt. V zahlt 200.000 € an die GmbH. Die Zahlung wird als Kapitalrücklage verbucht. S leistet keine Einlage.*

Dass der Anteil des S an der VS GmbH durch diese verdeckte Einlage um 100 T€ im Wert steigt, ist auf den ersten Blick plausibel (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.1, Beispiel) – wenn auch nicht zwingend, was sich z.B. in der Krise der GmbH zeigt. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann jedoch eine Vermögensübertragung an eine Kapitalgesellschaft, die als gesellschaftsrechtlicher Vorgang zu bewerten ist,

- weder als freigebige Zuwendung an die Gesellschaft bewertet werden kann, soweit die Zuwendung vom Verbandszweck gedeckt ist,
- noch als freigebige Zuwendung an den anderen Gesellschafter, weil die Wertsteigerung dessen Anteils lediglich einen Reflex der verdeckten Einlage darstelle, ihm aber bei der maßgeblichen zivilrechtlichen Betrachtung kein Vermögen(sgegenstand) zugewendet werde (vgl. BFH v. 9.12.2009 II R 28/08, BStBl. II 2010, 566 mwN), wenn nicht aufgrund der Umstände, insbesondere des zeitlichen Ablaufs von einem einheitlichen Vorgang mit Bereicherungsabsicht auszugehen ist (vgl. die Übersicht im Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 2.1).

Diese Besteuerungslücke möchte der Gesetzgeber schließen (Gesetzesbegründung, BR-Drs. 253/1/11, S. 37). § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist in erster Linie ein Nichtanwendungsgesetz bei dem mit Hilfe einer Fiktion die früher bereits von der Finanzverwaltung vertretene

wirtschaftliche Betrachtungsweise (R 18 ErbStR 2003) im Gesetz verankert werden sollte (*Korzikj*, DStR 2012,163, 164).

Die Neuregelung wirft verschiedenste Fragen auf. Eine entscheidende Weichenstellung für die Interpretation ist, ob § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG

- lediglich als eine Ergänzung zum „Grundtatbestand“ des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu verstehen ist, also im Ergebnis nur das von der Rechtsprechung entwickelte Erfordernis der unmittelbaren Zuwendung des Zuwendungsgegenstands an einen (Mit-)gesellschafter durch eine Fiktion ersetzt wird (dafür *Potsch/Urbach*, KÖSDI 2012, 17747, 17751; wohl auch *Fischer*, ZEV 2012, 77, 81) oder
- einen eigenständigen Tatbestand einer Schenkungsfiktion schafft, es also auf die übrigen Anforderungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht ankommt, insbesondere nicht auf die Freigebigkeit (etwa Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.1; *Hartmann*, ErbStB 2012, 84, 86; v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 4).

Der Gesetzeswortlaut („als Schenkung gilt auch die Werterhöhung“) lässt nicht eindeutig erkennen, ob es sich um die Fiktion einer Schenkung (als separatem Tatbestand) handelt, oder um die Fiktion eines Tatbestandsmerkmals im Rahmen des Grundtatbestands der Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Für die erste Sichtweise lässt sich anführen, dass „gilt auch“ ein Nebeneinander beider Tatbestände verdeutlichen könnte (so *Hartmann*, ErbStB 2012, 84,86). Die andere Sichtweise wird durch den Wortlaut jedoch nicht ausgeschlossen.

Aus systematischer Sicht könnte für die Interpretation im Sinne eines eigenständigen Tatbestands sprechen, dass auch § 7 Abs. 1 mit Fiktionen arbeitet („als Schenkungen gelten“), die zum einen eine Lösung von der zivilrechtlichen Begrifflichkeit enthalten und zum anderen weitere Tatbestände des §7 ErbStG Typisierungen unter Verzicht auf eine subjektive Bereicherungskomponente enthalten (so v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 4 unter Hinweis auf §§ 7 Abs. 1 Nr. 4, Abs 6 und Abs.7 ErbStG). Die Parallele zu den weiteren Tatbeständen des § 7 lässt die Schlussfolgerung, jegliche Bereicherungsorientierung sei entbehrlich m.E. nicht zu:

- § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG betrifft die Bereicherung bei Eingehung der Gütergemeinschaft. Im Unterschied zu der Behandlung der verdeckten Einlage sollte es nach der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG auf den Willen zur Unentgeltlichkeit nicht ankommen (BT-Drs. 6/3418, S. 18; dazu *Meincke*, ErbStG 15. Aufl. § 7 Rn. 105).
- Die Gewinnübermaßschenkung nach § 7 Abs. 6 ErbStG erweitert nicht den Kreis der steuerpflichtigen Vorgänge, sondern regelt nur die besondere Behandlung dieses Vorgangs durch Zerlegung in zwei selbständig zu behandelnde Teile, setzt aber ebenfalls das Vorliegen eines steuerpflichtigen Tatbestands des Abs.1 voraus (*Meincke*, ErbStG 15. Aufl. § 7 Rn. 138). Das spricht im Gegenteil für eine parallele

Wertung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG als ergänzende Bestimmung zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

- § 7 Abs. 7 ErbStG hatte den expliziten Zweck, die Wagnisrechtsprechung des BFH auszuschalten, so dass der Verzicht auf das subjektive Merkmal des Bewusstseins zur Unentgeltlichkeit (BFH v. 1.7.1992 II R 19/90, BStBl II 1992, 925) keine Parallele zu § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bildet (*Fischer ZEV* 2012, 77, 80 f.).

Auf der anderen Seite illustrieren typische Fälle, dass die Interpretation des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG als selbständiger Tatbestand zu systematisch schwer lösbaren Folgeproblemen führt:

*Fall 2 (Füger, DStR Beihefter zu Heft 12/2012, 54,59): „Die A-GmbH hat mehrere Gesellschafter und ist wirtschaftlich erfolgreich. Sie verkauft ihre Produkte zu Marktpreisen, wobei die Kunden der A-GmbH diese Preise bereitwillig zahlen. Infolgedessen steigen die Anteile der A-GmbH ständig im Wert.“*

Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG muss der Zuwendende nicht Gesellschafter sein (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.2). Verzichtet man auf ein Erfordernis der Freigebigkeit würden also marktübliche entgeltliche Leistungsbeziehungen als schenkungsteuerpflichtige Zuwendungen Dritter zu behandeln sein.

*Fall 3 (nach Crezelius/Füger, DStR Beihefter zu Heft 12/2012, 54,59): A und B sind zu je 50% als Gesellschafter an der AB-GmbH beteiligt. Sie verpflichten sich jeweils zur Einlage von 100.000 € in die AB-GmbH.*

Durch die jeweilige Einlage erhöht sich der Wert des Geschäftsanteils des anderen Gesellschafters. Ohne Rückgriff auf § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG wäre jeder Vorgang steuerpflichtig, da wechselseitige Leistungen nicht von der Besteuerung ausgenommen sind.

Versteht man also § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG als selbständigen Tatbestand, geht der Wortlaut der Norm viel zu weit. Sinn und Zweck des klaren Nichtanwendungsgesetzes werden deutlich besser erfüllt, wenn man die Vorschrift als rechtsprechungsdurchbrechende Ergänzung zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG versteht.

Die Finanzverwaltung will dieses Ergebnis erzielen, indem sie eine Werterhöhung durch die Leistung verneint, wenn der Leistung eigene Leistungen der Mitgesellschafter gegenüberstehen (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.3.2), wobei eine Gesamtbetrachtung anzustellen sei (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.3.3) und auch Leistungen der Gesellschafter untereinander kompensierend zu berücksichtigen seien (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.3.4) oder der Leistende zusätzliche Rechte in der Gesellschaft erlangt (erhöhte Gewinnanteile, neue Geschäftsanteile, erhöhte Beteiligung bei der Liquidation; Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.3.5). Keine Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG läge vor, wenn die Beteiligten subjektiv von einer wertmäßigen Ausgewogenheit der Leistungen ausgingen und kein grobes Missverhältnis vorliege (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.4.3 v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 5). Das

Bemühen um eine wertungsmäßig angemessene Sichtweise ist zu begrüßen. Allerdings fällt die Begründung schwer, wenn man der Annexthese nicht folgen will.

Denkbar wäre in den **Begrifflichkeiten „Zuwendender“ und „Bedachter“** ein Indiz für eine restriktive Auslegung im Sinne eines Erfordernis der Freigebigkeit zu sehen (*Meßbacher-Hönsch*, Diskussionsbeitrag, DStR Beihefter 12/2012, 53, 58). Dies wäre aber genauso gut in dem Sinne einer Annexvorschrift zu deuten.

Man könnte auch überlegen, die **Kausalität** einer Werterhöhung durch die Leistung bei einer Gegenleistung der Gesellschafter zu verneinen. In diese Richtung weist jedenfalls die Begründung der Finanzverwaltung zur Deckelung der Bemessungsgrundlage durch den Wert der bewirkten Leistung (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.4.2). Die wertende Berücksichtigung einer Kompensation geht aber über die Äquivalenztheorie hinaus. Die Interpretation im Sinne einer Adäquanz läuft dann fast auf eine teleologische Reduktion hinaus, in dem Sinne, dass nur bei einer objektiven Bereicherung ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt.

Hingegen wäre die „Annexthese“ im Sinne des Bemühens um **Rechtsformneutralität** und entspräche der Zielsetzung des Gesetzgebers (BT-Drs. 17/7524, 26) disquotale Einlagen in eine Personengesellschaft (vgl. Ländererlass SchenkStKapG, Abschnitt 5.3 mwN.) nicht anders zu behandeln als die in eine Kapitalgesellschaft (vgl. zu diesem Aspekt der Teleologie auch v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg. 2012, 1, 3).

Das Bemühen, durchgängig **systemkonforme Ergebnisse** zu erzielen, fällt jedenfalls bei dieser Interpretation deutlich leichter. Das verdeutlichen auch die Sanierungsfälle (unten 1.1.2); die Frage, was Gegenstand der Besteuerung und Bewertungssubstrat ist – und nicht zuletzt auch die Frage nach den Begünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG.

### 1.1.2 Sanierungsfälle

*Fall 4: Vater V und Sohn S sind mit 20 bzw. 80 Prozent an einer GmbH beteiligt, deren Stammkapital 100.000 € beträgt. Zudem bestehen Gesellschafterdarlehen des V in Höhe von 2 Mio. €. Gegenüber S bestehen keine Verbindlichkeiten der GmbH. Die GmbH kommt in die Krise. V verzichtet auf Gesellschafterdarlehen in Höhe von 1 Mio. € zur Vermeidung der Überschuldung. Die Ertragsaussichten sind unverändert schlecht. Es wird eine „schwarze Null“ für die nächsten Jahre angepeilt.*

*Abwandlungen:*

- a) Der Verzicht führt zur Sanierungsfähigkeit der Gesellschaft, die nach einer Sanierung (ggf. nach weiteren Beiträgen Dritter) wieder gute Ertragsaussichten hat.*
- b) V verzichtet gegen Besserungsschein auf die Gesellschafterdarlehen.*
- c) Es besteht kein Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Gesellschaftern.*

d) Die Hausbank verzichtet auf einen Teil ihrer Forderungen.

e) Die nicht an der Gesellschaft beteiligte Mutter verzichtet auf ein Darlehen.

Den **Gegenstand** der Schenkung zu bestimmen bereitet Schwierigkeiten: Die Leistung, also hier der disquotale eingelegte Gegenstand (was ganz im Sinne einer § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ergänzenden Fiktion läge) oder eine infolgedessen eingetretene Wertsteigerung des Gesellschaftsanteils des anderen Gesellschafters (was eine „isolierte Tatbestandsperspektive“ nahelegt, so etwa Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.4.1; *Hartmann* ErbStB 2012, 77, 86)?

Will man auf die Werterhöhung der Beteiligung abstellen, stellt sich das Folgeproblem, dass die **Bewertungsvorschriften** nicht geändert wurden. Im Falle des Forderungserlasses in der Krise dürfte regelmäßig der Wert der erlassenen Forderung im Zeitpunkt des Verzichts aus Sicht des Verzichtenden reduziert und beim Verzicht zur Vermeidung einer Überschuldung sogar Null sein. Aus Sicht der GmbH entfällt eine bislang zum Nominalwert bilanzierte Verbindlichkeit. Ist das EK bislang negativ (Unterbilanz) wäre der Wert der Wertsteigerung des Anteils bis zu einem EK von Null immer noch Null, wenn man annimmt, dass er niemals kleiner als Null sein kann. Zudem weist *Hartmann* denn zutreffend darauf hin, dass eine Bewertung der Anteile vor und nach der verdeckten Einlage derzeit nicht vorgesehen ist (aaO.).

Entsprechend wird in der Literatur vertreten, die Bewertung habe - regelmäßig – unter **Substanzgesichtspunkten** zu erfolgen. *Fischer* stellt auf die Erhöhung des Substanzwerts der Gesellschaft ab (*ZEV*, 2012, 77, 81); *v. Lishaut/Ebber/Schmitz* (Ubg. 2012, 1, 5) weisen darauf hin, dass man in der Praxis häufig auf den gemeinen Wert der Leistung abstellen könne. *Potsch/Urbach* halten für denkbar für die Zwecke der Bewertung eine Direktzuwendung zwischen den Gesellschaftern zu fingieren (*KÖSDI* 2012, 17747, 17750). Auch das sind unnötige und unsystematische Hilfskonstruktionen (ohne schlüssige Begründung), auch wenn das Ergebnis stimmt.

Einen anderen Weg wählt die Finanzverwaltung. Sie stellt aus ihrer Sicht konsequent auf die Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile ab, die auch durch eine Verbesserung der Ertragsaussichten bewirkt werden könne (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.4.1), begrenzt die Werterhöhung aber durch den gemeinen Wert der bewirkten Leistung, weil nur insoweit die Werterhöhung durch die Leistung kausal verursacht sei (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.4.2). Spätestens an die Stelle, dürfte die Argumentation mit der Kausalität nur durch das richtige Ergebnis begründet sein.

Stellt man auf den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ab, löst sich das „Problem“ in Luft auf. Zu bewerten ist der Wert der Leistung aus Sicht des Zuwendenden („auf seine Kosten“), soweit bei dem Bedachten eine Wertsteigerung seiner Beteiligung eintritt (Deckelung). Diese Einschränkung wirkt sich insbesondere bei Sanierungsfällen aus, wenn die Einlage aufgrund der Krisenlage nicht dazu führt, dass eine Wertsteigerung beim

Bedachten eintritt. Sie entspricht der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Rahmen einer die Bereicherung erfassenden Schenkungsteuer.

Auch im Falle des **Forderungsverzichts gegen Besserungsschein** (dazu etwa FG Rheinland, Urt. v. 19.9.2002 4 K 3436/02, EFG 2005, 1890) muss man dann nicht den gekünstelten Umweg nehmen die nach dem Wortlaut lediglich Kausalität verlangende Begrifflichkeit „Werterhöhung durch die Leistung“ im Sinne des Erfordernisses einer objektiven Vermögensminderung zu interpretieren (v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg. 2012, 1, 5), statt dieses Erfordernis der Bereicherung „auf Kosten des Zuwendenden“ i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG durch Interpretation als Annexvorschrift zu erhalten. Die Finanzverwaltung will insoweit keine Bereicherung sehen, weil aus Sicht des Verzichtenden lediglich eine Vermögensumschichtung eines uneinbringbaren Werts in eine Erwerbsaussichten erfolgt (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.3.7).

### 1.1.3 Doppelbesteuerung

Schließlich stellt sich bei einer Interpretation im Sinne einer Annexvorschrift nicht die Frage einer Doppelbesteuerung aufgrund eines Zusammentreffen einer Besteuerung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bei einer Einlage durch nicht an der Gesellschaft beteiligte Personen (kritisch *Milatz/Herbst*, ZEV 2012, 21, 23; für die Möglichkeit im Grundsatz wohl *Hartmann* ErbStB 2012, 84, 86). Die Finanzverwaltung sieht § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gegenüber § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als verdrängende *lex specialis*, wohingegen im Verhältnis zu § 7 Abs. 7 ErbStG dieses die spezieller Norm sei (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 1.4).

### 1.1.4 Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG bei disquotaler Einlage

*Fall 5: Vater legt in die VS-GmbH, an der er und sein Sohn S je zur Hälfte beteiligt sind, seine 100%ige Beteiligung an der V-GmbH ein. Die Kapitalerhöhung bleibt weit hinter dem zurück, was erforderlich wäre, um angemessene Beteiligungsverhältnisse zu erhalten.*

Die Schenkung durch disquotale Einlage ist wohl nicht durch die §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt, weil nicht Anteile an einer Kapitalgesellschaft verschenkt werden sondern nur eine Werterhöhung besteuert wird (vgl. etwa Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.5; *Korezkij*, DStR 2012, 163, 165 mwN; aA. etwa *Milatz/Herbst*, ZEV 2012, 21, 23 f.).

Daran ändert sich auch nichts, wenn man als Gegenstand der Schenkung richtigerweise den Gegenstand der Einlage ansieht. Etwas gilt aber bei dieser Sichtweise, wenn begünstigungsfähige Vermögensgegenstände (§ 13b Abs. 1 ErbStG) Gegenstand der disquotalen Einlage sind. Dann erscheint es – entsprechend der Behandlung bei Personengesellschaften – zutreffend, die disquotale Einlage wie eine Direktzuwendung an den

Mitgesellschafter und Einlage durch diesen unter Abkürzung des Leistungsweges zu behandeln.

Alternativ müsste hier V vorsorglich zunächst seinem Sohn einen hälftigen Anteil an der V-GmbH schenken und anschließend würden V und S ihre Anteile an der V-GmbH in die VS-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 UmwStG) einbringen. Das allerdings ist mit erhöhten Kosten für die notarielle Beurkundung der Schenkung und der Übertragung der Geschäftsanteile verbunden. Insoweit könnte man darüber nachdenken, die Schenkung nicht zu beurkunden und die Einlage des formunwirksam geschenkten, noch nicht übertragenen Geschäftsanteils durch V für Rechnung des S als Heilung zu behandeln. Jedoch verlangt der BGH im Urteil v. 27.6.2001 (VIII ZR 329/99, GmbHR 2001, 815), dass die Abtretung an die Person erfolgt, die auch Partei des formunwirksamen Verpflichtungsgeschäfts ist, so dass diese Überlegung wohl nicht trägt.

## 1.2 Ertragsteuern bei disquotalen Einlagen

Bei disquotalen Einlagen eines Gesellschafters liegen in der Regel verdeckte Einlagen vor, wenn der Gesellschafter keine zusätzlichen Gesellschafterrechte erhält. Das führt bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern zu einer **Aufdeckung stiller Reserven** (§§ 6 Abs. 6 Satz 2, 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, 20 Abs. 2 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG). Sie sind bei der Kapitalgesellschaft im steuerlichen **Einlagekonto** iS. von § 27 KStG zu erfassen.

Verdeckte Einlagen führen im Normalfall zu **nachträglichen Anschaffungskosten** des einlegenden Gesellschafters. Erfolgt die verdeckte Einlage jedoch mit dem Willen der unentgeltlichen Zuwendung an einen Mitgesellschafter, wird die Einlage so behandelt, als ob der Mitgesellschafter die Leistung erhalten habe und seinerseits die Einlage bewirkt habe (sog. mittelbare verdeckte Einlage) mit der Folge, dass die nachträglichen Anschaffungskosten dem Mitgesellschafter zuzurechnen sind (vgl. BFH Urt. v. 12.12.2000 VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234; v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg. 2012, 1, 8; *Potsch/Urbach*, KÖSDI 2012 17747, 17751; *Weber-Grellet*, in Schmidt, EStG, 31. Aufl. § 17 Rn. 177; aA *Christ* JbFStR 2011/2012, 712, 723 f.).

## 2 Verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG nF.

*Fall 6: Überhöhte Bezüge an nahestehende Person (nach BFH v. 7.11.2007 – II R 28/09, BStBl. II 2008, 258): M ist geschäftsführender Gesellschafter der AB GmbH. Seine Beteiligung beträgt 50%. Seine Ehefrau F erhält als freie Mitarbeiterin Bezüge von der AB GmbH die bei einer steuerlichen Außenprüfung als überhöht bewertet werden.*

## **2.1 Ertragsteuerliche Behandlung**

Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bekanntermaßen eine (bei der Kapitalgesellschaft eintretende) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (BFH, Urteil v. 1.2.1989 I R 2/85, BStBl. 1989 II, 473; R 36 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004). Der Gesellschafter hat offene und verdeckte Gewinnausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Verdeckte Gewinnausschüttungen an Dritte, in der Regel nahestehende Personen, werden ertragsteuerlich dem Gesellschafter zugerechnet (BFH, Ur. v. 23.10.1985 I R 247/81, BStBl. II 1986, 195).

Erfolgt die vGA an einen Mitgesellschafter stellt sich die Frage, ob die verdeckte Gewinnausschüttung unmittelbar diesem zuzurechnen ist (vgl. BFH Ur. v. 13.12.2006 VIII R 31/05, BStBl. II 2007, 393), oder – qua Beweis des ersten Anscheins – den Gesellschaftern im Verhältnis der Beteiligung (dafür v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 12).

## **2.2 Schenkungsteuer**

### **2.2.1 Grundsätzliche Fragestellung**

Der BFH lehnt in Fall 6 eine Schenkung des M an F mit dem Argument ab, es fehle an der Vermögensverschiebung zwischen dem Gesellschafter und der diesem nahestehenden Person. Die tragenden Argumente des BFH lassen sich wie folgt kurz zusammenfassen: Bei der Zurechnung der vGA an den Gesellschafter handele es sich um eine ertragsteuerliche Fiktion. Diese könne auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Verkehrsteuer nicht übertragen werden. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise sei auf Steuerarten, die an bürgerlich-rechtliche Vorgänge anknüpfen, nicht oder nur nach Sachlage des Einzelfalls anwendbar. Für eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG komme es ausschließlich auf die Zivilrechtslage an. Zivilrechtlich sei kein Vermögen vom Gesellschafter auf die nahestehende Person übertragen worden. Daran könne auch ein ggf. bestehender Schadensersatzanspruch gegenüber M als Geschäftsführer oder Gesellschafter nichts ändern. Die Wertminderung der Beteiligung infolge einer vGA sei aufgrund der rechtlichen Eigenständigkeit der GmbH als juristischer Person unbeachtlich. In einem obiter dictum ergänzt der BFH, es könne jedoch eine gemischt freigebige Zuwendung der GmbH an die F vorliegen. Für den subjektiven Tatbestand genüge regelmäßig das Bewusstsein des benachteiligten Partners über den Mehrwert seiner Leistung, ohne dass es auf den genauen Wertunterschied ankomme. Diesen „Fingerzeig“ hat die Finanzverwaltung aufgegriffen im koordinierten Ländererlass v. 20.10.2010 (BStBl. I 2010, 1207, 1208, Tz. 6) und würde diesen Fall auch nach dem neuen

Erlas als Schenkung der AB GmbH an F besteuern wollen (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 2.6.1).

Der Gesetzgeber geht nun davon aus, dass auch Vermögensverschiebungen im Rahmen einer vGA nach der Rechtsprechung schenkungsteuerbar seien („Grundsätze der Rechtsprechung“, vgl. BT-Drs. 17/7524, S. 25; BR-Drs. 253/1/11, S. 34). Dabei geht die Finanzverwaltung unverändert davon aus, dass dies nur gilt, soweit die vGA über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus geht (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.6.2). Ausgehend davon sollte die Problematik der vGA nur im Sinne einer – klarstellenden (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 4.1) - Ausnahmeregelung zugeführt worden, dass Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen keine Schenkungsteuer auslösen.

Allerdings ist der Ausgangspunkt fraglich. Von einer gefestigten Rechtsprechung des BFH zur Schenkungsteuer bei vGA kann man kaum sprechen, weil die einzige Entscheidung lediglich in einem obiter dictum diese Möglichkeit angedeutet hat. In der Literatur wird jedoch zutreffend vertreten, dass eine **verdeckte Gewinnausschüttung keine Schenkung der Kapitalgesellschaft darstellen kann** (vgl. auch *Stein* JbFAStR 2011/2012, 729 ff.), weil:

- im Verhältnis zum Gesellschafter der Rechtsgrund für eine offene oder verdeckte, kongruente oder inkongruente Gewinnausschüttung das **Gesellschaftsverhältnis** ist (vgl. RFH v. 21.1.1943 – IIIe 38/41, RFHE 52, 325, 327; *Benz/Böing*, DStR 2010, 1157, 1158; *Breier*, Ubg 2009, 417, 420; *Crezelius*, ZEV 2008, 268, 27, *Gebel* in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7 Rn. 191; *Götz*, INF 2005, 742, 744; *Jansen*, BB 2008, 928, 930; *Meincke*, ErbStG, § 7 Rn. 74c);
- gesellschaftsrechtlich unentgeltliche Zuwendungen nur zulässig sind, wenn sie entweder unmittelbar den unternehmerischen Zwecken dienen, wie bei Schenkungen an Geschäftsfreunde (außerhalb der Korruptionstatbestände), oder mittelbar wie im Bereich der Spenden (Imageförderung durch Corporate Social Responsibility, vgl. etwa *Kleindiek*, in *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, § 43 Rn. 15; *Viskorf*, DStR 2011,607, 610). Darüber hinaus sind die Organe zu Schenkungen nicht berechtigt, da sie vom **Gegenstand der Gesellschaft** nicht gedeckt werden. Die vGA ist zudem ein **Eingriff in die Kompetenzordnung**, durch den das offizielle Gewinnverwendungssubstrat gemindert wird (*Crezelius*, ZEV 2008, 268, 296; ähnlich *Viskorf*, DStR 2011,607, 610: Willensbildung der Gesellschafter maßgeblich). Die Mitglieder der Organe machen sich schadensersatzpflichtig, bei Ausschüttungen aus dem ungebundenen Vermögen nach § 43 Abs. 2 GmbHG, andernfalls nach § 43 Abs. 3 GmbHG (*Uwe Schneider*, in *Scholz*, GmbHG, § 43 Rn. 200). Nimmt man die Entscheidung des BFH zur Übertragung von Vermögen an Auslandsstiftungen (BFH Urt. v. 28. Juni 2007 II R 21/05, BStBl. II 2007, 669, 671), in den Blick, spricht diese **Regelung des Innenverhältnisses** dafür, dass das Überschreiten der zivilrechtlichen

Kompetenz eine Schenkung der Kapitalgesellschaft ausschließt. Denn die Geschäftsführer sind zu einer Schenkung nicht berechtigt, sondern lediglich die Gesellschafter. Ein Schadensersatzanspruch führt im Ergebnis auch dazu, dass auf Ebene der Gesellschaft keine Vermögensminderung eintritt, sondern lediglich ein Aktivtausch. Dann ist eine Vermögensentäußerung nicht erkennbar, wenn man das wirtschaftliche Ergebnis betrachtet;

- die verdeckte Gewinnausschüttung an einen Gesellschafter keine freigebige Zuwendung darstellen könne, weil sie bereits der **Einkommensteuer** unterliegt (*Wälzholz* ZEV 2008, 273, 276). Denn die Besteuerung der vGA beim Anteilseigner nach § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG zeigt, dass es sich im System der Einkommensteuer um eine entgeltliche Leistungsbeziehung handelt, was die Sichtweise bestärkt, dass die Leistung gesellschaftsrechtlich und nicht altruistisch veranlasst ist (*Crezelius*, ZEV 2008, 268, 272).

Für die Annahme eines **abgekürzten Leistungswegs** für eine Zuwendung zwischen dem Gesellschafter und der ihm nahestehenden Person müsste im Valutaverhältnis zumindest eine konkludent vereinbarte, zunächst formunwirksame Schenkung angenommen werden (*Christ*, ZEV 2011, 10, 14; *Riedel*, ZErB 2008, 230, *Crezelius* ZEV 2008, 268; *Viskorf*, DStR 2011, 607, 610; *Daragan*, DStR 2011, 2079 ff.). Verursacher einer zivilrechtlichen wirksamen Vermögensverschiebung sind die Gesellschafter. Das Vermögen stammt aber aus der Kapitalgesellschaft. Wenn man das **Erfordernis der substantiellen Vermögensverschiebung** dem BFH folgend eng sieht (kritisch insbesondere *Hübner*, DStR 2008, 1357, 1360 f.; *Binnewies*, GmbHR 2011, 1022, 1026), also im Rahmen des Tatbestandsmerkmals „auf Kosten des Zuwendenden“ eine Zuwendung aus dem zivilrechtlichen Vermögen des Schenkers fordert, ergibt sich eine **Regelungslücke** (so auch *S. Viskorf*, DStR 2011, 607, 611).

Auf der Grundlage dieser Wertung stellt sich die Frage, ob § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG mangels einer gesetzlichen Regelung der Schenkungsteuerpflicht von vGA **ins Leere läuft** (*Potsch/Urbach*, KÖSDI 2012, 17747, 17754; *S. Viskorf*, DStR Beihefter zu Heft 12/2012, 54, 56).

Die alternative Interpretation wäre, dass jedenfalls mit der Einführung des § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG der Gesetzgeber sich die Auffassung der Finanzverwaltung zu Eigen gemacht hat und die Vorschrift insoweit auch eine klarstellende Funktion für den Grundfall der vGA hat.

§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG arbeitet dem Wortlaut nach **nicht mit einer Fiktion** für die vGA („als Schenkung gilt“), sondern mit einer Definition der Freigebigkeit bei Zuwendungen unter Kapitalgesellschaften („<sup>2</sup>Freigebig sind auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, soweit...“). Vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung könnte argumentiert werden, dass mit dem Wortlaut aufgrund der Einfügung des Begriffs „auch“ der Gesetzgeber eine Klarstellung nicht nur beschränkt für die besondere Situation der vGA im Konzern sondern

auch für die Interpretation des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei vGA vorgenommen habe. Dafür spricht auch noch die Einfügung des § 15 Abs. 4 ErbStG. Dabei handelt es sich um die Regelung einer Rechtsfolge bezogen auf die Steuerklasse. Festzuhalten ist zunächst, dass der Schenker aber bei dieser Sichtweise die Kapitalgesellschaft bliebe, die im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auch Steuerschuldner wäre (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 6.2). Aus zivilrechtlichen Gründen (s.o.) ist dieses aber gerade keine Klarstellung, sondern wäre eine Änderung der Rechtslage, die gerade einer Fiktion bedürfte. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung würde andernfalls verletzt. Eine misslungene Ausnahmegesetzgebung kann nicht steuerbegründete Wirkungen entfalten. Es hätte einer Regelung des Grundtatbestandes bedurft, so dass in der Tat § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG ins Leere läuft.

### 2.2.2 Einzelfragen zur Schenkungsteuer im „Konzern“

Die folgenden Überlegungen unterstellen zur Diskussion des Regelungsinhalts des § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG, dass im Grundsatz die vGA einen schenkungsteuerbaren Vorgang darstellt. Vor dem Hintergrund der Sorge in der Wirtschaft darüber, dass auch Vorgänge im Konzern auf der Grundlage des koordinierten Ländererlasses v. 20.10.2010 der Schenkungsteuer unterliegen könnten (denkbar vgl. etwa *Hartmann*, GmbH-StB 2008, 203, 205; wohl auch *Breier*, Ubg. 2009, 417, 421; offen gelassen von *Tolksdorf*, DStR 2010, 423, 426), wollte der Gesetzgeber klarstellen, dass Vermögensverschiebungen zwischen Kapitalgesellschaften nur in den definierten Ausnahmefällen als Schenkungen behandelt werden können (BT-Drs. 17/7525, S. 26).

Bestehen an den beteiligten Kapitalgesellschaften unmittel- oder mittelbar **100%ige Beteiligungen** der Konzernmutter erscheint es bei wertender Betrachtung sinnvoll für die Zwecke der Schenkungsteuer, den **Konzern als Einheit** zu begreifen, innerhalb dessen keine schenkungsteuerlichen Vermögensverschiebungen erfolgen können (*Benz/Böing*, DStR 2010, 1157, 1162; *Jochum*, UVR 2004, 265, 269; v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg. 2012, 1, 6 [„unter Wertungsgesichtspunkten nur eine Umschichtung“]; im Ergebnis wegen der **Beteiligungsquote** auch Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 4.1, Beispiel 1, Abschnitt 6.6; a.A. *Hartmann*, GmbH-StB 2008, 203, 205; wohl auch *Breier* Ubg 2009, 417, 424). Insoweit ist § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG überflüssig. Dasselbe sollte auch innerhalb des aktienrechtlichen Verbunds durch **Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag** gelten, weil eine Verlagerung von Leistungsfähigkeit nicht erfolgt, denn die verbliebene Selbständigkeit der juristischen Personen durch die Herrschaftsbefugnisse des herrschenden Unternehmens vollkommen überlagert wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2007 II R 21/05, BStBl. 2007 II, 669, 671; dazu unter V.) und ein gesetzlicher Ausgleichmechanismus durch Gewinnabführungs- und Verlustübernahmeverpflichtung besteht (vgl. *Stein*, JbFASt 2011/2012, S. 740 f.).

Die in der Gesetzgebung genannte Fallkonstellation nebst der dort genannten Lösung weist allerdings für den Fall, dass keine Beteiligungsidentität besteht, auch nur auf Ungereimtheiten hin:

*Fall 7: Vater V ist zu 100% Gesellschafter der T<sub>1</sub>-GmbH und zu 40 % Gesellschafter der T<sub>2</sub>-GmbH. Die weiteren 60% gehören seinem Sohn S. V veranlasst die T<sub>1</sub>-GmbH, der T<sub>2</sub>-GmbH verbilligt ein Grundstück zu verkaufen.*

*Abwandlung: Der Verkauf erfolgt in kollusivem Zusammenwirken zwischen dem Fremdgeschäftsführer der T<sub>1</sub>-GmbH und S. V erfährt von dem Geschäft erst nachträglich.*

Nach der Gesetzesbegründung ist der verbilligte Verkauf des Grundstücks als Schenkung der T<sub>1</sub>-GmbH an S im Umfang von 60 % steuerbar nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG (BT-Drs. 17/7524, 26). Das von der Finanzverwaltung aufgegriffene Beispiel (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 4.1 Beispiel 2) kann nur überraschen!

Will man der Gesetzesbegründung folgen, stellt sich die Frage, warum die vGA nur zu 60% (also hinsichtlich des S) steuerbar sein soll. Das gelingt nur, wenn man die Wertminderung des V bei der T<sub>1</sub>-GmbH im Wege der Gesamtbetrachtung als „Aufwand“ des V behandelt, der mit der Wertsteigerung bei der T<sub>2</sub>-GmbH zu saldieren ist (so v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 7). Man könnte insoweit auch sagen, dass eine eigene Einlage des V vorliegt und so die Wertminderung berücksichtigen (vgl. Ländererlass SchenkStKapG, Abschnitt 3.3.2).

Ertragsteuerlich liegt eine vGA der T<sub>1</sub>-GmbH an V und eine verdeckte Einlage des V und die T<sub>2</sub>-GmbH vor (vgl. auch die Erläuterungen in Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 4.1 Beispiel 1). Nach Auffassung der Finanzverwaltung löst die vGA an V wohl keine Schenkungsteuer aus, weil dieser an der T<sub>1</sub>-GmbH alleine beteiligt ist (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 4.1 Beispiel 1; Abschnitt 6.6). Nach richtiger Auffassung fehlt es schon an der Steuerbarkeit der vGA. Die verdeckte Einlage des V in die T<sub>2</sub>-GmbH wäre richtigerweise nach § 7 Abs. 8 Satz 1 (m.E. iVm. § 7 Abs. 1 Nr. 1) ErbStG zu versteuern (vgl. auch *Binnewies*, GmbHR 2011, 1022, 1027 f.). Schenker ist demnach V und nicht die T<sub>1</sub>-GmbH. Der Umfang der Bereicherung ist dann unproblematisch zu bestimmen.

Die Abwandlung betrifft einen Fall der Untreue. Er macht deutlich, dass die Annahme der Schenkung durch die T<sub>1</sub>-GmbH vor dem Hintergrund der zivilrechtlichen Lage absurd wäre. Allenfalls wäre eine Schenkung des Geschäftsführers vorstellbar.

### **2.2.3 Persönliche Verhältnisse nach § 15 Abs. 4 ErbStG**

§ 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG ist ein – untauglicher – Versuch des Gesetzgebers die Rechtsfolgen seines unsystematischen Verständnisses der schenkungsteuerlichen Behandlung der vGA auf Ebene der Rechtsfolge zu heilen, in dem bei Schenkungen durch Kapitalgesellschaften der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder

mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Stiftung zugrunde zu legen ist, durch die die Schenkung veranlasst ist. Im Ergebnis handelt es sich um eine Begünstigung auf Ebene der Steuerklasse und der persönlichen Freibeträge, weswegen § 15 Abs. 4 Satz 2 ErbStG die Zusammenrechnung solcher Erwerbe von derselben Person nach § 14 ErbStG anordnet.

Teilt man die hier vertretene Auffassung, geht § 15 Abs. 4 ErbStG regelmäßig ins Leere. Folgt man der sich andeutenden Meinung der Finanzverwaltung ergeben sich Zweifelsfälle und Gestaltungsansätze.

*Fall 8: An der X-GmbH sind Vater V und Mutter M zu je 50% beteiligt. Alleiniger Geschäftsführer ist Sohn S. Die X-GmbH verkauft ein Grundstück an Z-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der S ist, zu einem verbilligten Preis.*

*Abwandlung: a) Geschäftsführer der X-GmbH ist der Onkel des S.*

*b) Der Verkauf erfolgt auf Weisung der Gesellschafterversammlung.*

Die Finanzverwaltung dürfte in dem verbilligten Verkauf auf der Grundlage der Gesetzesbegründung einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sehen (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 4.1). Schenker wäre die X-GmbH und Beschenkter (Bedachter) S. Für die Zwecke des § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG ist entscheidend, wer die Zuwendung veranlasst hat. Die **Feststellungslast** wird den Steuerpflichtigen treffen (v. Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg 2012, 1, 7).

Im Ausgangsfall wird dies wohl des S sein – jedenfalls wenn man (folgerichtig) ignoriert, dass S die Kompetenz zivilrechtlich ohne Gesellschafterbeschluss fehlt, er also eine Untreue begeht. Was wäre die Folge für § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG? Vermutlich mangels eines Verwandtschaftsverhältnisses mit sich selbst die Anwendung der Steuerklasse III. Das wäre wohl kaum das Ergebnis, das sich der Gesetzgeber vorgestellt hat. Man kann sich dann noch helfen, wenn man im Zweifel eine quotaler Mitveranlassung durch alle Gesellschafter annimmt (v. Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg 2012, 1, 7), also hier deren stillschweigende Billigung unterstellt und dies als „Veranlassung“ wertet.

In der Abwandlung a) dürfte nach Auffassung der Finanzverwaltung das Verwandtschaftsverhältnis zum Onkel maßgeblich sein (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 6.2 und 6.4), was zur Steuerklasse III führt. In Abwandlung b) sind V und M als Veranlasser zu sehen. Bestehen noch nicht ausgeschöpfte persönliche Freibeträge, kann dies für Gestaltungen ein interessanter Ansatzpunkt sein – vorbehaltlich der ertragsteuerlichen Folgen.

## 2.2.4 Rückabwicklung

*Fall 9: Der Gesellschaftsvertrag der GmbH enthält eine vGA-Klausel, wonach der Gesellschafter der GmbH den Nachteil zu ersetzen hat.*

Für die Gestaltungsberatung stellt sich die Frage, ob aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung angesichts der bestehenden Unklarheiten hinsichtlich der Steuerbarkeit einer vGA

- gleich die unentgeltliche Zuwendung vermieden wird (*Benz/Böing*, DStR 2010, 1157, 1159 Fn. 25; *Viskorf*, DStR 2011, 607, 608), oder
- jedenfalls nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Schenkungsteuerpflicht nachträglich entfällt (vgl. etwa Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 2.6.3; *Christ* ZEV 2011, 10, 14; v. *Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg. 2012, 1, 7).

Die BFH Rechtsprechung zum freien Widerrufsvorbehalt (BFH Urt. v. 13. September 1989 II R 67/86, BStBl. II 1989, 1034; bestätigt mit Urt. v. 28. Juni 2007 II R 21/05, BStBl. II 2007, 669) weist darauf hin, dass die erste Sichtweise zu weit geht, es also einer **effektiven Rückabwicklung** bedarf.

Ein von alleine entstehender **Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung** (K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 37 III 2 d mwN, S. 1141; *Crezelius*, ZEV 2008, 268, 270) schließt nach zutreffender Auffassung bereits die Bereicherung aus (s.o.), genügt aber auf jeden Fall für die Zwecke des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. etwa *Jülicher*, in Troll/Gebel/Jülicher, § 29 Rn. 7 f.). Einer vGA-Klausel bedürfte es demnach nicht. Sie würde aber die Unsicherheit reduzieren, inwieweit zivilrechtlich - lediglich - ein Schadensersatzanspruch gegen den Geschäftsführer oder auch ein Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung gegen den Empfänger vorliegt. Denn beim Schadensersatzanspruch könnte man der Rechtsnatur nach bezweifeln, ob ein gesetzliches Rückforderungsrecht vorliegt, obwohl der Grundsatz der Naturalrestitution regelmäßig zu demselben Ergebnis führt.

Da die Rückabwicklung nur dann die Schenkung beseitigen kann, wenn der Beschenkte zur Leistungsrückgewähr verpflichtet ist, hilft eine gesellschaftsvertragliche vGA-Klausel nur insoweit, als der Empfänger ein Gesellschafter ist, nicht aber bei nahestehenden Personen. Im Verhältnis zu Nicht-Gesellschaftern wäre eine Vereinbarung im Austauschvertrag erforderlich. Das erscheint nur bedingt praxistauglich zu sein. Mangels einer solchen Klausel bleibt nur der Hinweis auf das gesetzliche Rückforderungsrecht aus § 812 BGB. Bei einer effektiven Rückabwicklung dürfte aber jedenfalls auch hier eine Schenkungsteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entfallen.

Bei einem Leistungsaustausch mit zu geringer Gegenleistung sollte es genügen, wenn die Differenz zwischen dem vereinbarten Preis und dem Verkehrswert von der jeweiligen Vertragspartei nachträglich entrichtet wird, auch wenn diese nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht der Bedachte ist. Im Fall des verbilligten Verkaufs an eine nicht beteiligungsidentische Schwestergesellschaft wäre es also ausreichend, wenn die T<sub>2</sub>-GmbH den Differenzbetrag zahlt, weil diese ungerechtfertigt bereichert ist und nicht der wirtschaftlich „Bedachte“.

### **3 Entsprechende Anwendung bei Genossenschaften**

Nach § 7 Abs. 8 Satz 3 ErbStG sind § 7 Abs. 8 Satz 1 und 2 ErbStG auch auf Genossenschaften anzuwenden. § 15 Abs. 4 ErbStG ist dann ebenfalls anwendbar (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 5.1).

Die Förderung der Genossenschaftsmitglieder (z.B. durch genossenschaftliche Rückvergütungen) ist nach Auffassung der Finanzverwaltung entsprechend dem allgemeinen Förderzweck der Genossenschaft unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes nicht steuerbar (Länderlass SchenkStKapG, Abschnitt 5.2).