

**Die schenkungsteuerrechtliche Würdigung verdeckter
Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen sowie
disquotaler/inkongruenter Ausschüttungen
und Einlagen im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung**

Hausarbeit

**Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum
am Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung**

vorgelegt von

Herrn Maurice Müller

aus Mittelsaida

Meißen, (22. Juli 2022)

Inhaltsverzeichnis

1	Abkürzungsverzeichnis	III
2	Einleitung	1
3	Allgemeines.....	2
4	Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter	4
4.1	Verdeckte Gewinnausschüttung	4
4.1.1	Theoretische Grundlagen	4
4.1.2	Auffassung des BFH contra Finanzverwaltung	5
4.2	Inkongruente Gewinnausschüttung	9
4.2.1	Theoretische Grundlagen	9
4.2.2	Auffassung des BFH contra Finanzverwaltung	10
5	Verhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft.....	11
5.1	Theoretische Grundlagen.....	11
5.2	Auffassung des BFH contra Finanzverwaltung.....	12
5.2.1	Zuwendung eines Gesellschafters an die Gesellschaft.....	12
5.2.2	Zuwendung eines Gesellschafters an die anderen Gesellschafter	13
6	Fazit.....	15
7	Literaturverzeichnis.....	XVI
8	Verzeichnis der Rechtsvorschriften.....	XVII
9	Verzeichnis der Rechtsprechung	XIX
10	Eidesstaatliche Versicherung	XX

1 Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStH	Erbschaftsteuerhandbuch
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinie
EStG	Einkommensteuergesetz
GA	Gewinnausschüttung
GLE	Gleich lautender Ländererlass
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
i.S.d.	Im Sinne des
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung

2 Einleitung

Über einen Zeitraum von mehr zwei Jahrzehnten ist das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung immer wieder zum Streitpunkt von Rechtsprechung und Verwaltung geworden. Letztere ist schließlich bestrebt das Steueraufkommen der Bundesbürger allumfassend, in Gleichheit und Gerechtigkeit abzusichern. Um dieser Maxime gerecht zu werden, verhindert die verdeckte Gewinnausschüttung eine Bevorteilung von Kapitalgesellschaften, deren Gesellschaftern die vGA letztlich ertragssteuerlich als Einnahme zugerechnet wird. Die hieraus erzielte Bereicherung wirft jedoch die Frage auf, ob dieser überhöhten Zahlung nicht auch eine freigebige Zuwendung i.S.d. Schenkungssteuergesetz innewohnt, die die Festsetzung von Schenkungsteuer rechtfertigen würde?

Um eine adäquate Antwort zu finden, wird die Hausarbeit die schenkungsteuerrechtliche Bedeutung und Auswirkung verdeckter Gewinnausschüttungen, verdeckter Einlagen sowie inkongruenter Gewinnausschüttungen und Einlagen diskutieren. Der Fokus liegt insbesondere auf der gegenwärtigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der sich hieraus ableitenden Auffassung der Finanzverwaltung. Das hierbei angestrebte Ziel ist es, die unterschiedlichen Standpunkte der Finanzverwaltung und des Bundesfinanzhofs im Verlaufe der vergangenen Jahre aufzuarbeiten, zu vergleichen und etwaige dissidente Betrachtungsweisen offen zu legen.

Zunächst werden in Kapitel 2 die schenkungsteuerrechtliche Grundlagen erörtert, wobei insbesondere die Begrifflichkeit der Schenkung im Lichte des Zivil- und Steuerrechts verglichen wird. Daraufhin gewährt Kapitel 3 einen näheren Einblick in die steuerlichen Vorgänge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter. Insbesondere wird hier die rechtliche Würdigung der verdeckten Gewinnausschüttung und der inkongruenten Ausschüttung abgehandelt. Kapitel 4 beschäftigt sich schließlich mit dem Verhältnis des Gesellschafter zu seiner Gesellschaft. Hierbei wird die schenkungsteuerrechtliche Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung zu verdeckten Einlagen und inkongruenten Einlagen diskutiert.

3 Allgemeines

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist der Schenkungsteuer die Schenkung unter Lebenden zu unterwerfen. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG definiert hierbei jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, als grundlegendes Wesensmerkmal der Schenkung unter Lebenden.

Der Begriff der Schenkung ist auf den schuldrechtlichen Teil des Zivilrechts zurückzuführen. In § 516 Abs. 1 BGB wird die Schenkung als eine Zuwendung definiert, durch die der Beschenkte auf Kosten des Schenkers bereichert wird, insoweit sich beide über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind. Anders als die zeitlich beschränkte Nutzungsüberlassungen bei Miet- oder Pachtverhältnissen muss die Vermögensminderung des Schenkers zwangsläufig von Dauer sein.

Der Gesetzeswortlaut des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG hingegen beschränkt sich nicht ausschließlich auf die zivilrechtliche Nomenklatur des Schenkungsbegriffs, sondern subsumiert auch „jede andere“ freigebige Zuwendung und damit Zuwendungen, die nicht zivilrechtlich als Schenkung betrachtet werden. Beispielhaft sei die Ausstattung aus dem Elternvermögen i.S.d. § 1624 BGB zu nennen, die zivilrechtlich keine Schenkung ist, unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten aber gleichwohl als Schenkung definiert werden kann¹.

Der deutlichste Unterschied ist erkennbar im Wortlaut des Zivilrechts verankert. § 516 Abs. 1 BGB fordert zwei übereinstimmende, aufeinander gerichtete Willenserklärungen des Beschenkten und des Schenkers über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Dem Steuerrecht ist eine solche Voraussetzung fremd. Hier genügt der alleinige Wille des Schenkers den Beschenkten unentgeltlich zu bereichern, was der Gesetzgeber durch die Begrifflichkeit der „Freigebigkeit“ zum Ausdruck gebracht hat. Genauer bedeutet „Freigebig“ nicht ein willkürliches, beliebiges, von

¹ Vgl. Meincke/Hannes/Holtz: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage, München 2021, C. H. Beck Verlag, § 7 ErbStG S. 201 Rz. 10

jedem äußeren Anlass losgelöstes Handeln, sondern ein Geben, das ohne Verpflichtung zur Leistung erfolgt und das der Zuwendende allein „um der Bereicherung willen“ frei von anderen Bestimmungsgründen handelt.²

Des Weiteren muss die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führen. Die Finanzverwaltung versteht hierbei unter einer Bereicherung auch die Minderung von Verbindlichkeiten.³ Die Beurteilung, inwieweit eine Bereicherung vorliegt, ist allein anhand von zivilrechtlichen Maßgaben zu bestimmen.

Schließlich fordert § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG die Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Darunter ist zu verstehen, dass der Zuwendende rechtlich nicht verpflichtet sein darf eine ausgleichende Gegenleistung zu erbringen.⁴

Erforderlich sei laut BFH letztendlich eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten.⁵

Neben der reinen freigebigen Zuwendung subsumiert das Steuerrecht auch eine gemischt freigebige Zuwendung. Hierunter ist die teilweise entgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Gegenständen vom Zuwendenden an den Bedachten zu verstehen. Der Schenkungsteuer ist hierbei nur der freigebige Teil der Zuwendung zu unterwerfen. Dieser Teil ist die Bereicherung i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG und bestimme sich nach dem Verhältnis des Verkehrswerts der Bereicherung des Bedachten zum Verkehrswert der Leistung des Schenkers.⁶

² Vgl. Meincke/Hannes/Holtz: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage, München 2021, C. H. Beck Verlag, § 7 ErbStG S. 248 Rz. 83

³ R E 7.1 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2019

⁴ R E 7.1 Abs. 3 S. 1 ErbStR 2019

⁵ Vgl. BFH Urteil v. 13.09.2017, BStBl 2018 II S. 292

⁶ Vgl. BFH Urteil v. 30.01.2013, BStBl 2013 II S. 930

4 Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter

Das Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern ist von zahlreichen betrieblichen Rechtsbeziehungen geprägt. So ist es unter anderem denkbar, dass Gesellschaftern durch die Satzung oder einen Gesellschafterbeschluss Entnahmerechte eingeräumt werden. Darüber hinaus sieht der BFH offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, sowie Kapitalrückzahlungen in diesem Verhältnis begründet.⁷ Die Frage inwieweit diese Rechtsbeziehungen auch als freigebige Zuwendungen qualifiziert werden können, soll im nachfolgenden erörtert werden.

4.1 Verdeckte Gewinnausschüttung

4.1.1 Theoretische Grundlagen

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist jede Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich auswirkt und die ihre Rechtfertigung nicht in einem Gesellschafterbeschluss findet.⁸ Entscheidend für die vGA ist, dass der Gesellschafter ein derartiges Rechtsgeschäft unter Berücksichtigung der Sorgfalt eines gewissenhaften Kaufmannes unter gleichen Umständen mit einem fremden Dritten nicht eingegangen wäre. Ist der Gesellschafter nicht unmittelbar durch das Rechtsgeschäft bevorteilt, sondern eine ihm nahestehende Person, so wird die vGA steuerrechtlich dennoch ihm zugerechnet. Als „Nahestehend“ sind familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder Beziehungen rein tatsächlicher Art zu verstehen.⁹ Die vGA darf gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG die Einnahmen der Körperschaft nicht mindern. Die den fremdüblichen Teil übersteigenden oder unterschreitenden Vermögenswerte

⁷ Vgl. BFH Urteil v. 13.09.2017, BStBl 2018 II S. 292

⁸ Vgl. R E 8.5 Abs. 1 KStR (2015)

⁹ Vgl. BFH Urteil v. 19.06.2007, BStBl 2007 II S. 830

werden im Sinne der Fiktionstheorie zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG umqualifiziert.

4.1.2 Auffassung des BFH contra Finanzverwaltung

Die Diskussion ob es sich bei verdeckten Gewinnausschüttungen um freigebige Zuwendungen handeln könnte, hat eine weitreichende Historie. Begonnen hat der BFH am 07. November 2007 indem er seine Rechtsauffassung teilte, ob die von einer GmbH gezahlte, überhöhte Vergütungsleistung an die Ehefrau eines Gesellschafters, neben der ertragsteuerlichen Würdigung als vGA auch unter den Begriff der freigebigen Zuwendung subsumiert werden kann. Genauer warf die Entscheidung der vorherigen Instanz die Frage auf, ob nicht der Gesellschafter an dessen Ehefrau eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erbracht habe. Der BFH schlussfolgerte schließlich, dass eine solche Zuwendung zwischen dem Gesellschafter und der ihm nahestehenden Person nicht vorliegt.¹⁰ Es ermangele der erforderlichen Vermögensverschiebung. Insbesondere könne die Vermögensminderung des Gesellschafters nicht damit begründet werden, dass sich der Wert seines Geschäftsanteils infolge der Schmälerung des Gesellschaftsvermögens mindere. Dies sei lediglich eine Folgewirkung und damit unbeachtlich. Jedoch eröffnete der BFH die Möglichkeit, dass die Vermögensminderung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft, ausgelöst durch die Zahlung an die nahestehende Person, zu einer gemischt freigebigen Zuwendung seitens der Kapitalgesellschaft führen könnte. Einer genaueren Prüfung unterzog der BFH diese Aussage indes nicht.

Diese Auffassung wurde zuvor von der Finanzverwaltung nicht eindeutig vertreten. In R 18 Abs. 8 ErbStH 2003 wird deutlich, dass die Verwaltung zwar von einer freigebigen Zuwendung ausgeht, diese jedoch zwischen dem Gesellschafter und dessen nahestehender Person oder zwischen Gesellschaft und letzterer für verortet möglich hält. Durch die Rechtsauffassung des BFH hat sich die Finanzverwaltung schließlich veranlasst gesehen einen GLE zu verfassen, kraft dessen die Zahlung überhöhter Vergütungen an die nahestehende Person eines Gesellschafters als eine

¹⁰ Vgl. BFH Urteil v. 07.11.2007, BStBl 2008 II S. 258

gemischte freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an die nahestehende Person betrachtet werden.¹¹ In dem geänderten GLE vom 14. März 2012 hat sich an der Position der Verwaltung diesbezüglich nichts geändert.¹²

Im darauffolgenden Kalenderjahr entschied der BFH dann abermals inwieweit freigebige Zuwendungen im Rechtsverhältnis von Gesellschaftern zu einer Kapitalgesellschaft vorliegen. Diesmal umfasste das Urteil jedoch nicht nahestehende Personen, sondern eine mittelbar an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Person. Der BFH stellte klar, dass insofern Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu klassifizieren sind, nicht gleichzeitig der schenkungsteuerrechtliche Tatbestand der freigebigen Zuwendung vorliegen kann. Schließlich sei die vGA schon bereits kraft ihrer Definition im Gesellschaftsverhältnis veranlasst und damit bereits Tatbestand ertragsteuerlicher Auswirkungen, was eine Besteuerung als Schenkung unterbinde.¹³ Eine direkte Aussage zur Anwendung auf vGA bei nahestehenden Personen hat der BFH hier nicht getroffen.

Auf dieses Urteil hat die Finanzverwaltung im Anschluss unmittelbar mit einem Nichtanwendungserlass reagiert.¹⁴ Demnach sollte die Auffassung des BFH, es gebe neben den betrieblichen Rechtsverhältnissen nur noch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, sowie Kapitalrückzahlungen, über den Einzelfall hinaus nicht angewandt werden.

Aus dieser Auffassung der Verwaltung resultierten schließlich weitere Diskrepanzen, die der BFH in einem obiter dictum vom 13. September 2017 schlussendlich beizulegen suchte.¹⁵ In gleich drei Urteilen ähnlicher Tatbestände

¹¹ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.10.2010 BStBl 2010 I S. 1207, Tz. 6.1

¹² Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 14.03.2012 BStBl 2012 I S. 331

¹³ Vgl. BFH Urteil v. 30.01.2013, BStBl 2013 II S. 930

¹⁴ Vgl. Oberste Finanzbehörde der Länder v. 05.06.2013 BStBl 2013 I S. 1465
(Nichtanwendungserlass) – bezogen auf BFH v. 30.01.2013 – II R 6/12, BStBl. II 2013, 930

¹⁵ Vgl. Meincke/Hannes/Holtz: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage, München 2021, C. H. Beck Verlag, § 7 ErbStG S. 245 Rz. 80

hatte der BFH erneut über erhöhte Zahlungen seitens einer Kapitalgesellschaft an nahestehende Personen eines Gesellschafters zu entscheiden. Der Tenor aller Entscheidungen stellt die mit Urteil vom 07. November 2007 eröffnete Möglichkeit, dass zwischen der Kapitalgesellschaft und der nahestehenden Person eine gemischt freigebige Zuwendung vorliegen könnte, ad acta. Diese Entscheidung gelte für Sachverhalte, in denen überhöhte Entgelte an die nahestehende Person geleistet werden und der Gesellschafter bei Abschluss des Vertrages mitwirke.^{16 17}

18

Diese Mitwirkung kann sich derart gestalten, dass der Gesellschafter den Vertrag in seiner Funktion als Geschäftsführer oder als Gesellschafter selbst unterzeichnet, den Geschäftsführer diesbezüglich Anweisungen erteilt oder in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt.

Wie bereits im Urteil von 2013 durch den BFH verdeutlicht, sind Rechtsbeziehungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, schenkungsteuerrechtlich unbeachtlich. Die Zahlung von überhöhten Entgelten an nahestehende Personen beruht dann auf dem Gesellschaftsverhältnis und führt somit nicht zu Zuwendungen seitens der Gesellschaft, insoweit die Zahlung über den abgekürzten Zahlungsweg erfolgt.

Bei dieser Konstellation der Rechtsbeziehungen gilt es nach *Meincke et al.* möglicherweise zu differenzieren, indem der nach außen hin einheitliche Vorgang des abgekürzten Zahlungswegs in zwei Rechtsgeschäfte aufzuteilen ist.¹⁹ Hierbei ist die Gewinnausschüttung an den Gesellschafter von der Zuwendung seinerseits an die nahestehende Person zu unterscheiden. Wo nun einerseits im Verhältnis der Gesellschaft zum Gesellschafter keine freigebige Zuwendung vorliegt, so ist es dennoch möglich eine Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in der Weitergabe

¹⁶ Vgl. BFH Urteil v. 13.09.2017, BStBl 2018 II S. 292

¹⁷ Vgl. BFH Urteil v. 13.09.2017, BStBl 2018 II S. 296

¹⁸ Vgl. BFH Urteil v. 13.09.2017, BStBl 2018 II S. 299

¹⁹ Vgl. Vgl. Meincke/Hannes/Holtz: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage, München 2021, C. H. Beck Verlag, § 7 ErbStG S. 245 Rz. 80

des Vermögensvorteils durch den Gesellschafter an die nahestehende Person zu sehen. Diese Ansicht hat der BFH in seinem Urteil nicht bestätigt. Jedoch hat er bereits festgestellt, dass durch die Leistung der Gesellschaft das künftige Gewinnausschüttungsvolumen der GmbH zu Lasten des Gesellschafters gemindert wird. Somit liegt seitens des Gesellschafters eine Vermögensminderung vor. Im Gegenzug wird das Vermögen der nahestehenden Person erhöht. Somit ist ein grundlegendes Merkmal der steuerrechtlichen Schenkung erfüllt. Damit hat der BFH in Aussicht gestellt, dass es sich bei dem Rechtsverhältnis zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person um eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG handeln könnte. Dazu sind aber auch die weiteren Tatbestandsmerkmale zu prüfen. So hängt die Freigebigkeit unter anderem davon ab, welche Rechtsbeziehung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person besteht.

Mit dem GLE vom 20. April 2018 hat die Finanzverwaltung auf das Urteil des BFH reagiert und ihrerseits klargestellt, dass sie die grundlegende Ansicht des BFH teilt. Das heißt die Verwaltung erkennt ebenfalls an, dass sowohl bei einer vGA an den Gesellschafter selbst, als auch an dessen nahestehende Person keine freigebige Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter bzw. die nahestehende Person vorliegt.²⁰ Jedoch hat die Finanzverwaltung die vom BFH noch nicht spruchreife Entscheidung einer potentiell freigebigen Zuwendung zwischen Gesellschafter und dessen nahestehender Person zu einer vollendeten Tatsache erklärt. Damit gibt die Verwaltung vor, zukünftig zwischen Gesellschafter und dessen nahestehender Person eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzunehmen, insoweit die Rechtsbeziehung zwischen den beiden den Grundsatz der Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit berücksichtigt.

Diese Entscheidung der Verwaltung verhindert abermals einen Konsens mit dem BFH, sodass zukünftige Streitigkeiten vorprogrammiert sind.

²⁰ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.04.2018 - S 3806 BStBl 2018 I S. 632, Tz. 2.6.1 u. Tz. 2.6.2

4.2 Inkongruente Gewinnausschüttung

4.2.1 Theoretische Grundlagen

Durch Gewinnausschüttungen wird der von der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erzielte Jahresüberschuss respektive Bilanzgewinn an die Gesellschafter verteilt. Der Anspruch hierauf ergibt sich bei einer GmbH aus § 29 Abs. 1 GmbHG. Durch Gewinnverwendungsbeschluss entscheiden die Gesellschafter schließlich, ob und inwiefern der Gewinn thesauriert oder ausgeschüttet wird. Erfolgt eine Ausschüttung, so erhält jeder Gesellschafter gem. § 29 Abs. 3 S. 1 GmbHG grundsätzlich einen Anteil der seinem Beteiligungsverhältnis entspricht. Hiervon kann gemäß § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG abgewichen werden, insofern der Gesellschaftsvertrag derlei Gestaltungsmöglichkeiten zulässt und ein Gesellschafterbeschluss dies entscheidet. Eine solche anteilsabweichende Gewinnverteilung wird disquotale bzw. inkongruente Gewinnausschüttung genannt.

Der BFH hat diese Gestaltungsmöglichkeit steuerrechtlich bereits mit einem Urteil vom 19. August 1999 anerkannt, insofern die inkongruente Gewinnausschüttung nach Maßgabe der zivilrechtlichen respektive gesellschaftsrechtlichen Vorgaben beschlossen wurde.²¹ Erst jüngst hat er diese Ansicht bekräftigt.²² Ursprünglich reagierte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass. Als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung sah es die Verwaltung erforderlich, dass der Gewinnausschüttung eine besondere Leistung des Gesellschafters entgegensteht.²³ Mit Schreiben vom 17.12.2013 hat die Verwaltung diese Sichtweise dann aufgegeben und sich der des BFH angeschlossen.²⁴

²¹ Vgl. BFH Urteil v. 19.08.1999, BStBl 2001 II S. 43

²² Vgl. BFH Urteil v. 28.09.2021 - VIII R 25/19

²³ Vgl. BMF v. 07.12.2000 - IV A 2 - S 2810 - 4/00 BStBl 2001 I S. 47

²⁴ Vgl. BMF v. 17.12.2013 - — IV C 2 - S 2750 a/11/10001 — BStBl 2014 I S. 63

4.2.2 Auffassung des BFH contra Finanzverwaltung

Da die Finanzverwaltung ursprünglich zur steuerlichen Anerkennung einer inkongruenten GA noch von der Erbringung einer entsprechenden Gegenleistung seitens des Gesellschafters ausging, hat sie die schenkungsteuerliche Beurteilung von dieser Voraussetzung abhängig gemacht. Gemäß der Verwaltung lag eine Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dann vor, wenn diese Ausschüttung ohne Gegenleistung erbracht wurde.²⁵ Mit GLE vom 20. Oktober 2010 hat die Verwaltung diese Sichtweise modifiziert. Fortlaufend wurden Vergütungen, die über die gesellschaftsrechtliche Beteiligung hinausgehen als gemischt freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter betrachtet.²⁶

Der BFH hat diese Sichtweise der Finanzverwaltung mit einem Urteil vom 30. Januar 2013 als unzutreffend dargestellt. Der BFH sieht in der, die Beteiligungsquote übersteigenden Zahlungen, verdeckte GA. Diese sind gesellschaftsrechtlich veranlasst und unterliegen bereits der Einkommensteuer. Diese Tatsache schließt eine Besteuerung im Rahmen der Schenkungsteuer aus.²⁷

In den jüngsten Urteilen des BFH ist der Tatbestand der inkongruenten GA nicht beurteilt worden. Jedoch kann anhand der dem Urteil zugrundeliegenden Begründung (siehe Abschnitt zur vGA) davon ausgegangen werden, dass der BFH auch weiterhin inkongruente GA nicht als freigebige Zuwendungen ansieht, weil diese von ihm bereits als vGA bewertet wurden.

Die unklare Beurteilung des BFH diesbezüglich hat sich die Finanzverwaltung zu Nutze gemacht und im GLE von 2018 bekräftigt, dass eine nicht leistungsbezogene bestimmte inkongruente Gewinnausschüttung auch weiterhin eine freigebige Zuwendung ist.

²⁵ Vgl. H 18 (inkongruente Gewinnausschüttung) ErbStH 2003

²⁶ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.10.2010 BStBl 2010 I S. 1207, Tz. 6.2

²⁷ Vgl. BFH Urteil v. 30.01.2013, BStBl 2013 II S. 930

5 Verhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft

Die Rechtsbeziehung zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Anteilseigner ist nicht nur einseitig auf ihr Verhältnis zum Gesellschafter begrenzt. Auch der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person kann der Gesellschaft einen Vermögensvorteil zuwenden. Im Nachfolgenden soll die schenkungsteuerliche Beurteilung des BFH und der Finanzverwaltungen auf diese Zuwendungen erörtert werden.

5.1 Theoretische Grundlagen

Die angesprochenen Zuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft werden als Einlagen bezeichnet. Steuerrechtlich sind diese in § 4 Abs. 1 S. 8 EStG als alle Wirtschaftsgüter definiert, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zuführt. Diese werden weiterführend in offene und verdeckte Einlagen differenziert.

Unter einer offenen Einlage versteht die Rechtsprechung Vermögenszuwendungen des Gesellschafters, die auf das Eigenkapital i.S.d. § 272 HGB der Gesellschaft geleistet werden und wofür der Gesellschafter im Gegenzug Gesellschafterrechte erhält.

Bei der verdeckten Einlage ermangelt es einer adäquaten Gegenleistung.²⁸ Genauer liegt eine verdeckte Einlage dann vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person einen einlagefähigen Vermögensvorteil der Gesellschaft zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.²⁹ Ein solcher Vorteil muss bilanzierungsfähig sein und darf die gemäß § 8 Abs. 3 S. 3 KStG das Einkommen nicht erhöhen.

²⁸ Vgl. BFH Urteil v. 20.01.2016, BStBl 2018 II S. 284

²⁹ R 8.9 Abs. 1 KStR (2015)

Erbringt ein Gesellschafter eine solche Einlage, die der Höhe nach seinen geschuldeten Anteil übersteigt, wird von einer disquotalen Einlage gesprochen.³⁰

5.2 Auffassung des BFH contra Finanzverwaltung

5.2.1 Zuwendung eines Gesellschafters an die Gesellschaft

Bereits 1943 hat der Reichsfinanzhof in einem Urteil entschieden, ob es sich bei Zuwendungen des Gesellschafters an die Gesellschaft um eine Zuwendung i.S.d. Schenkungsteuer handelt. Insofern die Einlagen ihrem Umfang nach dem Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter entsprachen, wurde die Gesellschaft hierdurch schenkungsteuerrechtlich nicht bereichert.³¹ Als Begründung führte der RFH auf, dass nicht nur die Gesellschaft bereichert wurde, sondern auch die Gesellschafter selbst, weil deren Beteiligung durch die Einlage einen Wertzuwachs verbuchen konnte.

Der Tenor dieser Rechtsauffassung fand auch Einzug in die Rechtsprechung des BFH. Dieser ging in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Zuwendungen, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck stünden, nicht als Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzusehen sein.³² Kernelement einer jeden Gesellschaft, ob Kapital- oder Personengesellschaft ist es, einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen. Eine entsprechende Vermögensübertragung an die Gesellschaft diene dem Gesellschaftszweck, wodurch eine freigebige Zuwendung auszuschließen ist.³³ Diese Rechtsauffassung hat der BFH mit einem Urteil vom 17. Oktober 2007 bekräftigt.³⁴

³⁰ Vgl. BFH Urteil v. 05.02.2020 - II R 9/17 BStBl 2020 II S. 658

³¹ Vgl. Meincke/Hannes/Holtz: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 18. Auflage, München 2021, C. H. Beck Verlag, § 7 ErbStG S. 241 Rz. 74

³² Vgl. BFH Urteil v. 12.07.1979, BStBl 1979 II S. 631

³³ Vgl. BFH Urteil v. 17.04.1996, BStBl 1996 II S. 454

³⁴ Vgl. BFH Urteil v. 17.10.2007, BStBl 2008 II S. 381

Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsauffassung ebenfalls angeschlossen, wie aus der Verwaltungsanweisung des R 18 Abs. 2 S.1 ErbStR 2003 ersichtlich ist.

5.2.2 Zuwendung eines Gesellschafters an die anderen Gesellschafter

Zuwendungen eines Gesellschafters an die anderen Gesellschafter können mannigfaltig ausgestaltet sein. Bereits im Jahr 1996 beschäftigte sich der BFH mit der Frage, ob Gesellschafter durch die Werterhöhung von Geschäftsanteilen infolge einer Zuwendung an die Gesellschaft bereichert werden. Im Urteil vom 19. Juni 1996 dementierte der BFH bei der Werterhöhung von Geschäftsanteilen infolge der Übertragung von Betriebsvermögen einer Personengesellschaft auf eine GmbH derartige Zuwendungen.³⁵

Anders entschied er im Jahr 2000, als Neugesellschafter einer GmbH Stammeinlagen auf Geschäftsanteile zu leisten hatten, deren gemeiner Wert die zu leistende Einlage überstiegen. Hierin sah der BFH eine schenkungsteuerliche Bereicherung der Neugesellschafter durch die Altgesellschafter, insofern das Tatbestandsmerkmal der Freigebigkeit erfüllt ist.³⁶

Die Finanzverwaltung entwickelte daraufhin die Verwaltungsanweisung, dass eine freigebige Zuwendung vorliegen kann, wenn der Leistende mit seiner Zuwendung das Ziel verfolge, die Gesellschafter durch Werterhöhung derer Geschäftsanteile zu bereichern.³⁷ Bei der Überprüfung, inwiefern dieses Ziel durch den Gesellschafter angestrebt wurde, war zu unterscheiden, ob dieser als fremder Dritter oder als nahestehende Person gegenüber der Gesellschaft auftrat. Bei nahen Angehörigen i.S.d. § 15 AO wurde eine Bereicherungsabsicht des Gesellschafters regelmäßig unterstellt.

³⁵ Vgl. BFH Urteil v. 19.06.1996, BStBl 1996 II S. 616

³⁶ Vgl. BFH Urteil v. 20.12.2000, BStBl 2001 II S. 454

³⁷ Vgl. R 18 Abs. 3 ErbStR 2003

Diese Verwaltungsauffassung wurde durch den BFH schließlich mit Urteil vom 09. Dezember 2010 als unzutreffend deklariert. So führt die Werterhöhung von Geschäftsanteilen nicht zu einer Bereicherung der Gesellschafter, weil das Gesellschaftsvermögen der GmbH zivilrechtlich losgelöst ist von der Vermögenssphäre der Gesellschafter und damit kein Vermögen zwischen den Gesellschaftern übergehen kann.³⁸

Dieser Rechtsprechung hat sich die Verwaltung schließlich angeschlossen.³⁹ Damit sind sich der BFH und die Finanzverwaltung schließlich zumindest darin einig, dass ein Wertzuwachs von Geschäftsanteilen infolge einer offenen, wie einer verdeckten Einlage keine Zuwendung an die anderen Gesellschafter darstellt.⁴⁰

Jedoch hat der Gesetzgeber über das Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz⁴¹ vom 07. Dezember 2011 mit § 7 Abs. 8 ErbStG einen Fiktionstatbestand geschaffen, kraft dessen diquotale Einlagen vollumfänglich als schenkungsteuerrechtliche Zuwendungen zu qualifizieren sind. Hierbei verzichtet der Gesetzgeber in § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG sogar auf das Merkmal der Freigebigkeit. Damit löst er sich von dem subjektiven Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wodurch die intrinsische Absicht des Zuwendenden, den Bedachten unentgeltlich zu bereichern, unbeachtlich wird. Nur in § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG wird die Freigebigkeit wieder aufgegriffen für Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, insoweit an diesen Gesellschaften nicht dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind. Wird die entsprechende Zuwendung als Schenkung qualifiziert, so wird gemäß § 15 Abs. 4 S. 1 ErbStG das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person für die Besteuerung zugrunde gelegt, durch die sie veranlasst ist.

³⁸ Vgl. BFH Urteil v. 09.12.2009, BStBl 2010 II S. 566

³⁹ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.10.2010 BStBl 2010 I S. 1207

⁴⁰ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.04.2018 - S 3806 BStBl 2018 I S. 632, Tz. 1.1

⁴¹ BeitrRLUmsG, BGBl. I 2011, 2592

6 Fazit

Abschließend lässt sich festhalten, dass über einen langen Zeitraum von mehr als zwei Jahrzehnten die Diskrepanz zwischen Verwaltung und Rechtsprechung den Rechtsfrieden in Deutschland stark gestört hat. Kein Bürger, der in die Mühlen dieses Streits geriet, konnte sich der materiellen Wirksamkeit seines Schenkungsteuerbescheides sicher sein. Die jüngsten Urteile vom 13. September 2017 zeigen, dass sich diese Unsicherheit wohl auch weiterhin fortsetzen wird.

Insbesondere bezüglich disquotaler Einlagen liegt die Vermutung nahe, dass die Finanzverwaltung noch weitere Gerichtsverfahren provozieren wird. Das Verhalten der Verwaltung hat schließlich gezeigt, dass sobald der BFH keine eindeutige Aussage bezüglich der schenkungsteuerlichen Behandlung materieller Tatbestände trifft, wie in den Urteilen von 2017 bezüglich der potentiellen Bereicherung der nahestehenden Person durch den Gesellschafter ersichtlich wird, die Finanzverwaltung sich diese Unklarheit zu Nutze macht und hieraus eine profiskalische Ansicht formt.

Grundsätzlich hat der Dissens allerdings auch zu mehr Rechtsklarheit bezüglich eingeschränkter Sachverhalte geführt, weil über die Jahre der BFH seine Rechtsauffassung verdeutlicht hat und die Finanzverwaltung ihrerseits dieser Auffassung gefolgt ist. So akzeptierte die Finanzverwaltung, dass verdeckte Gewinnausschüttungen keine Zuwendungen i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von der Gesellschaft an den Gesellschafter oder dessen nahestehende Person sind. Auch werden offene und verdeckte Einlagen nicht länger der Schenkungsteuer unterworfen.

Um die Rechtssicherheit der Steuerzahler nicht weiter zu gefährden und zu verhindern, dass die Bürger in Ihrem Unmute über die Verwaltung zusehends staatsverdrossener werden, sollte die Finanzverwaltung aus dem Tenor der BFH-Entscheidungen eine zur Rechtsprechung korrelierende Verwaltungsanweisung formen um die historische Diskrepanz beizulegen.

7 Literaturverzeichnis

Meincke/Hannes/Holtz. (2021). *Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz Kommentar*.
München: C. H. Beck Verlag.

8 Verzeichnis der Rechtsvorschriften

Gesetze

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 33 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607) geändert worden ist

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 19. Juni 2022 (BGBl. I S. 911) geändert worden ist

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2947) geändert worden ist

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4123-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 64 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist

Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. Dezember 2011 (BStBl. I S. 2592)

Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 51 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 24. Juni 2022 (BGBl. I S. 959) geändert worden ist

Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2056) geändert worden ist

Verwaltungsvorschriften

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien) 2019 (ErbStR) vom 16.12.2019 (BStBl. I Sondernummer 1/2019 S.2)

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien) 2003 (ErbStR) vom 17.3.2003 (BStBl. I Sondernummer 1/2003 S.2)

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Körperschaftsteuerrecht (Körperschaftsteuer-Richtlinien) 2015 (KStR) vom 6. April 2016 (BStBl. I 2016 Sondernummer 1 S. 2)

BMF v. 07.12.2000 - IV A 2 - S 2810 - 4/00 BStBl 2001 I S. 47

BMF v. 17.12.2013 - — IV C 2 - S 2750 a/11/10001 — BStBl 2014 I S. 63

Erbschaftsteuer-Hinweise 2003 (ErbStH) vom 17. 3. 2003 (BStBl I Sondernummer 1/2003 S. 91) , geändert durch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 23. 9. 2004 (BStBl I S. 939) , v. 1. 12. 2005 (BStBl I S. 1032) und v. 20. 10. 2010 (BStBl I S. 1207)

Oberste Finanzbehörde der Länder v. 05.06.2013 BStBl 2013 I S. 1465 (Nichtanwendungserlass) – bezogen auf BFH v. 30.1.2013 – II R 6/12, BStBl. II 2013, 930

Oberste Finanzbehörden der Länder v. 14.03.2012 BStBl 2012 I S. 331

Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.04.2018 - S 3806 BStBl 2018 I S. 632

Oberste Finanzbehörden der Länder v. 20.10.2010 BStBl 2010 I S. 1207

9 Verzeichnis der Rechtsprechung

- BFH Urteil v. 12.07.1979 - II R 26/78 BStBl 1979 II S. 631
- BFH Urteil v. 17.04.1996 - II R 16/93 BStBl 1996 II S. 45
- BFH Urteil v. 19.06.1996 - II R 83/92 BStBl 1996 II S. 616
- BFH Urteil v. 19.08.1999 - I R 77/96 BStBl 2001 II S. 43
- BFH Urteil v. 20.12.2000 – II R 42/99 BStBl 2001 II S. 454
- BFH Urteil v. 19.06.2007 - VIII R 54/05 BStBl 2007 II S. 830
- BFH Urteil v. 17.10.2007 - II R 63/05 BStBl 2008 II S. 381
- BFH Urteil v. 07.11.2007 - II R 28/06 BStBl 2008 II S. 258
- BFH Urteil v. 09.12.2009 - II R 28/08 BStBl 2010 II S. 566
- BFH Urteil v. 30.01.2013 - II R 6/12 BStBl 2013 II S. 930
- BFH Urteil v. 20.01.2016 - II R 40/14 BStBl 2018 II S. 284
- BFH Urteil v. 30.08.2017 - II R 46/15 BStBl 2019 II S. 38
- BFH Urteil v. 13.09.2017 - II R 54/15 BStBl 2018 II S. 292
- BFH Urteil v. 13.09.2017 - II R 32/16 BStBl 2018 II S. 296
- BFH Urteil v. 13.09.2017 - II R 54/15 BStBl 2018 II S. 292
- BFH Urteil v. 13.09.2017 - II R 42/16 BStBl 2018 II S. 299
- BFH Urteil v. 05.02.2020 - II R 9/17 BStBl 2020 II S. 658
- BFH Urteil v. 28.09.2021 - VIII R 25/19

10 Eidesstaatliche Versicherung

Eidesstattliche Versicherung des Verfassers/der Verfasserin:

Ich versichere hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Hausarbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe, dass ich Quellen oder indirekt übernommene Gedanken als solche kenntlich gemacht habe, dass die Hausarbeit in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt wurde und dass die gedruckte und die digitalisierte Form der Hausarbeit identisch sind. Ich willige ein, dass zur Überprüfung der eidesstattlichen Versicherung eine geeignete Plagiatserkennungssoftware eingesetzt werden kann.

(Ort/Datum)

(Unterschrift)