

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaft

§ 7 Abs. 8 ErbStG

RiBFH Dr. Matthias Loose

I. Einleitung

§ 7 Abs. 8 ErbStG sollte ursprünglich den Missbrauch von Gesellschaften als „Vehikel“ der Umgehung von Schenkungsteuer in einer bestimmten Konstellation, nämlich bei verwandten Gesellschaftern, beseitigen. Tatsächlich ist die Norm derart weit gefasst, dass man sich in Finanzverwaltung und Literatur Gedanken gemacht hat, wie sie vernünftigerweise ihrem Zweck nach eingegrenzt werden kann, damit die Vorschrift überhaupt praktisch handhabbar ist.

II. Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft

1. Rechtslage vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 8 ErbStG

Betrachtet man Leistungen des Gesellschafters, sind zwei Ebenen zu unterscheiden. Zum einen die Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, zum anderen Leistungen eines Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter. Zu ersteren hatte der BFH mehrfach entschieden, dass in Fällen der Gesellschaftereinlagen keine der Schenkungsteuer unterliegenden – freigebigen – Zuwendungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft vorliegen. Bei Gesellschafterleistungen an die Kapitalgesellschaften (Einlagen) handele es sich nämlich um gesellschaftsvertragliche und damit nicht unentgeltliche Vorgänge.¹ Dasselbe gilt nach Ansicht des BFH im Verhältnis der Gesellschafter untereinander. Dies hat zur Folge, dass Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschafter nicht zugleich als unentgeltliche Leistungen an seine Mitgesellschafter anzusehen sind.² Der BFH stellt zur Begründung allein auf die Zivilrechtssituation ab und fragt nicht danach, wem nach wirtschaftlicher Betrachtung

¹ Vgl. BFH-Urteile vom 24. August 2005 II R 28/02, BFH/NV 2006, 63; vom 15. März 2007 II R 5/04, BStBl. II 2007, 472; vom 17. Oktober 2007 II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl. II 2008, 381.

² BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 II R 28/08, BFHE 228, 169, BStBl. II 2010, 566.

tungsweise das Gesellschaftsvermögen zuzurechnen ist.³ Erhöht sich der Wert der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafters dadurch, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten, liegt danach keine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter vor. Wegen der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der GmbH fehlt es in einem solchen Fall an einer zivilrechtlichen Vermögensverschiebung zwischen diesen Gesellschaftern.

Die Finanzverwaltung folgte der Rspr. im Hinblick auf die Leistungen an die Gesellschaft. Im Hinblick auf die Leistungen eines Gesellschafters an die Mitgesellschafter vertrat sie jedoch eine andere Auffassung.⁴ Durch gleich lautende Erlasse vom 20. Oktober 2010⁵ folgte sie der Auffassung des BFH, allerdings nur bis zum Inkrafttreten der geplanten Gesetzesänderung.

2. Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG

Durch die Einfügung des neuen § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG hat sich die Rechtslage mit Wirkung ab dem 14. Dezember 2011 grundlegend geändert. Die Vorschrift fingiert eine freigebige Zuwendung unabhängig von einem Bereicherungswillen:

„¹**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.“

§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG formuliert einen weiteren schenkungsteuerlichen Tatbestand, der, anders als Satz 1, eine Bereicherungsabsicht als subjektives Element enthält:

„²Freigebig 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.“

§ 7 Abs. 8 Satz 3 ErbStG erweitert die Abs. 1 und 2 für Genossenschaften.

³ BFH-Urteile vom 29. November 2006 II R 42/05, BFHE 215, 529, BStBl. II 2007, 319; vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl. II 2008, 258.

⁴ R 18 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003.

⁵ BStBl. I 2010, 1207.

„³Die Sätze 1 und 2 gelten außer für Kapitalgesellschaften auch für Genossenschaften.“

Nach der Gesetzesbegründung⁶ soll die Neuregelung die Grundsätze der Rechtsprechung des BFH⁷ zur Behandlung von Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aufgreifen und fort entwickeln. Tatsächlich handelt es sich bei der Regelung jedoch um ein klassisches Nichtanwendungsgesetz⁸. Dies ergibt sich eindeutig aus der Gesetzesbegründung, wonach eine durch die Rechtsprechung des BFH eingetretene Besteuerungslücke geschlossen und „eine gleichheitsgerechte Besteuerung von Schenkungen“ sichergestellt werden soll.⁹

3. Teleologische Reduktion des § 7 Abs. 8 ErbStG

Alle Beteiligten, einschließlich der Finanzverwaltung, die diese Gesetzesänderung selbst maßgeblich initiiert hat, gehen mittlerweile davon aus, dass der Gesetzgeber weit über sein Ursprungsziel hinaus gegangen und der Wortlaut des § 7 Abs. 8 ErbStG viel zu weit gefasst ist. Die Finanzverwaltung hat daher selbst in ihrem Erlass die Vorschrift teleologisch reduziert und bestimmte Fallgruppen aus der Besteuerung herausgenommen.¹⁰ Der Erlass ist in seinem vollen Wortlaut als Anhang beigefügt.

a) „Gesamtbetrachtung“ mehrerer Leistungen

Grundfall:

Vater und Sohn sind gemeinsam an einer VS-GmbH (Wert: 100.000 €) beteiligt. Der Vater hält 10 %, der Sohn 90 % der Anteile hält. Der Vater legt 100.000 € in die GmbH ein. Die Beteiligungshöhe der Gesellschafter an der GmbH wird hierdurch aber nicht berührt. Allerdings ist der Wert der Beteiligung verhältnismäßig gestiegen. Durch die Einbringung des Vaters ist der Wert der Beteiligung des Sohnes an der

⁶ BR-Drucksache 253/11, 34.

⁷ BFH-Urteile vom 9. Dezember 2009 II R 28/08, BFHE 228, 169, BStBl. II 2010, 566; vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl. II 2008, 258.

⁸ Viskorf, ZEV 2012, 442 (443); Korezkij, DStR 2012, 163 (164).

⁹ BR-Drucksache 253/11, Seite 34; Viskorf, ZEV 2012, 442 (443); v.Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg. 2012, 1(3).

¹⁰ Gleich lautende Erlasse vom 14. März 2012, BStBl. I 2012, 331.

GmbH von 50.000 € um 90.000 € (90 % von 100.000 €) auf 140.000 € angewachsen, die Beteiligung des Vaters jedoch nur von 50.000 € um 10.000 € (10 % von 100.000) auf 60.000 €).

Nach § 7 Abs. 8 ErbStG wird unabhängig vom Willen des Vaters und unabhängig von den Verwandtschaftsverhältnissen eine Schenkung von Gesetzes wegen fingiert wird. Die Bereicherung findet zwar zivilrechtlich auf der Ebene der Gesellschaft statt, entfaltet jedoch durch die „mittelbare“ Beteiligung des Sohns Wirkung. Vater und Sohn werden schenkungsteuerlich so behandelt, als ob der Vater dem Sohn 90.000 € unentgeltlich zugewandt hätte. Dasselbe Ergebnis wäre erzielt worden, wenn an der Gesellschaft nicht Vater und Sohn, sondern die nichtverwandten Gesellschafter A und B beteiligt wären.

In der Literatur wird diskutiert, dass die Folgen des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG durch eine schuldrechtliche Abrede über die Entgeltlichkeit der Einbringung zu vermeiden wären.¹¹ Danach müssten die Gesellschafter vereinbaren, dass die disquotale Einbringung zu keiner endgültigen Vermögensverschiebung führen soll. Das würde bedeuten, dass zugleich mit der Einlage eine Forderung des unterquotal bereicherten Gesellschafters gegenüber dem überquotal bereicherten Gesellschafters entsteht, die den Vermögensvorteil ausgleicht. Im Ausgangsfall müsste also zwischen Vater und Sohn vereinbart werden, dass dem Vater zum Ausgleich eine Forderung gegenüber dem Sohn in Höhe von 90.000 € zusteht. Dann wäre der Sohn objektiv nicht durch die eingebrachten 100.000 € bereichert. Tatsächlich hat zwar sein GmbH-Anteil um 90.000 € an Wert zugelegt. Im Ausgleich dazu ist er jedoch zur Zahlung von 90.000 € an seinen Vater als Mitgesellschafter verpflichtet.

Vom Wortlaut des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist diese Sichtweise nicht unmittelbar gedeckt, denn die Vorschrift stellt allein auf die Werterhöhung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ab. Es dürfte jedoch vertretbar sein, die Vorschrift entsprechend ihrem Zweck zu reduzieren, wenn zwar der Anteil im Wert gestiegen ist, im Gegenzug jedoch eine Forderung im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern entstanden ist, die gerade diesen Wertzuwachs ausgleichen soll.

Die Finanzverwaltung scheint dieser Auffassung zu folgen. Unter 3.3.3 und 3.3.4 des gleich lautenden Erlasses vom 14. März 2012¹² stellt sie bei Werterhöhung des Anteils auf eine Gesamtbetrachtung aller Leistungen der Gesellschafter an die Gesell-

¹¹ Crezelius, Ubg 2012, 190 (191); Viskorf, ZEV 2012, 442 ff.; Milatz/Bockhoff, ErbStB 2013, 15.

¹² BStBl. I 2012, 331.

schaft und unter den Gesellschaftern ab. Danach wären Ausgleichsforderungen zwischen den Gesellschaftern ebenfalls zu berücksichtigen.

Zur zivil- und gesellschaftsrechtlichen rechtlichen Ausgestaltung vgl. Milatz/Bockhoff, ErbStB 2013, 15: Zum einen Vereinbarung, dass die Einbringung nicht endgültig erfolgt. Dadurch fehle es auf Seiten der Gesellschafter an einer die Schenkungsteuerpflicht auslösenden dauerhaften Bereicherung. Zum anderen Vereinbarung eines Forderungsrechts in Höhe der verhältnismäßigen Wertsteigerungen der Beteiligung des Zuwendenden Gesellschaftern unmittelbar gegen seine Mitgesellschafter.

Zu beachten ist, dass ein etwaiger späterer Verzicht auf diese im Innenverhältnis vereinbarten Forderung ihrerseits einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 ErbStG auslösen kann, vorausgesetzt, der Forderungsinhaber verzichtet freigebig auf die Forderung in der Absicht, den anderen zu bereichern.

Zu beachten ist ferner, dass eine solche Vereinbarung mangels formeller Vorgaben zwar auch konkludent vereinbart werden kann.¹³ Vor dem Hintergrund einer möglicherweise erforderlichen Beweiserbringung empfiehlt sich allerdings die Schriftform.¹⁴ Denkbar ist auch, bereits in dem Gesellschaftsvertrag eine abstrakte Forderungsabrede aufzunehmen, wodurch jede Einbringung einer Leistung über das im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Festkapital hinaus eine Forderung in entsprechender Höhe bei den Mitgesellschaftern begründet.¹⁵

b) Leistungen Dritter an die Gesellschaft

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG unterscheidet nicht zwischen Leistungen der Gesellschafter und Dritter. Leistungen Dritter an eine Kapitalgesellschaft gelten ebenso als Schenkungen an die an der Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter wie Leistungen von Gesellschaftern an verwandte Mitgesellschafter. Da zugleich der Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sehr weit gefasst ist, unterfallen z.B. auch Leistungen von Kunden der Gesellschaft unter die Norm, denn deren Zahlung steigert in Höhe des Gewinns letztlich das Vermögen der Gesellschaft und damit den Wert der Anteile. Hier zeigt sich die Absurdität der Vorschrift, die eine freigebige Zuwendung fingiert, ohne auf den tatsächlichen Willen zur Bereicherung abzustellen. Es bleibt ab-

¹³ Viskorf, ZEV 2012, 442 (443 f.).

¹⁴ Milatz/Bockhoff, ErbStB 2013, 15 (16).

¹⁵ Milatz/Bockhoff, ErbStB 2013, 15 (16).

zuwarten, wie diese Fälle in der Praxis aufgegriffen werden. In der Praxis wird vermutlich nur dann die Leistung eines Dritten von der Finanzverwaltung gem. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG der Besteuerung unterworfen, wenn ein irgendwie geartetes Näheverhältnis zum Gesellschafter besteht und damit – faktisch – eine Bereicherungsabsicht zumindest als möglich erscheint. Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist dies jedoch nicht erforderlich.

c) Sanierungsfälle

Auch dann, wenn ein Gesellschafter oder ein Dritter im Rahmen der beabsichtigten Sanierung der Gesellschaft auf eine Forderung verzichtet oder Geld in die Gesellschaft einlegt, ist der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllt. Gleichwohl bestehen Zweifel, ob derartige Leistungen als "missbräuchlich" anzusehen sind und in der Zielrichtung des Gesetzes liegen.¹⁶ Auch hier gilt es, den viel zu weiten Gesetzesüberhang teleologisch zu reduzieren. Viskorf¹⁷ und die Finanzverwaltung¹⁸ zeigen hier verschiedene Auswege auf:

- Umwandlung der Verbindlichkeiten in Eigenkapital unter gleichzeitiger Erhöhung des Stammkapitals der Gesellschaft, die die Werterhöhung im Anteil der Mitgesellschafter ausschließt;
- Neujustierung der Beteiligungsquoten;
- Veräußerung von Forderung an die Mitgesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote und anschließender – gemeinsamer – Forderungsverzicht;
- Annahme der Wertlosigkeit der Forderung auf die verzichtet wird.

4. Feststellungslast

Der neue § 7 Abs. 8 Satz 1 Satz 1 ErbStG fingiert anhand objektiver Merkmale eine Schenkung an den (Mit-)Gesellschafter. Er knüpft ausschließlich an objektive Tatbe-

¹⁶ Viskorf, ZEV, 2012, 442 (444).

¹⁷ Viskorf, ZEV, 2012, 442 (444).

¹⁸ Gleich lautende Erlasse vom 14. März 2012, BStBl. 2012, 331 Tz. 3.3.6

standsmerkmale an und verzichtet auf subjektive Tatbestandselemente.¹⁹ Das Gesetz erfordert einen kausalen Zusammenhang zwischen der Leistung an die Gesellschaft und der dadurch bewirkten Wertsteigerung der Anteile der Mitgesellschafter. Dafür trägt die Finanzbehörde die Feststellungslast. Für alle anderen, die Vorschrift teleologisch eingrenzenden Merkmale, z.B. die Vereinbarung einer Entgeltlichkeitsabrede oder eines Gesamtplans, trägt der Stpfl. die Feststellungslast. Daher ist es zwingend erforderlich, dass die Leistungsvorgänge ausreichend dokumentiert werden. Nur wer die in die Gesamtbetrachtung einzubeziehenden Leistungen belegen und deren bereits am maßgeblichen Stichtag vorhandenen rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang nachweisen kann, kann der Steuerpflicht solcher Leistungen nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG entgehen.²⁰

III. Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG)

Kapitalgesellschaften können als eigenständige Rechtsgebilde ebenfalls "andere Personen" (Zuwendende) im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sein. Leistungen einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft unterlägen dann der Besteuerung, ohne dass es auf einen Bereicherungswillen ankäme. Der Gesetzgeber hat dies erkannt und mit § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG Satz 1 des § 7 Abs. 8 ErbStG eingeschränkt. Vermögensverschiebungen zwischen Kapitalgesellschaften sind danach nur steuerbar, wenn und soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern, und das auch nur, wenn an den Gesellschaften nicht dieselben Gesellschafter in derselben Höhe beteiligt sind.

IV. Leistungen der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter

Von § 7 Abs. 8 ErbStG werden Leistungen der Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter nicht erfasst, sondern nur der umgekehrte Fall. Eine freigebige Zuwendung der nichtbegünstigten Gesellschafter an den begünstigten Gesellschafter scheidet folglich aus, denn sie beruhen in aller Regel auf dem Gesellschaftsverhältnis. Die Finanzverwaltung vertritt eine andere Auffassung. Schon in den gleich lautenden Er-

¹⁹ Korezkij, DStR 2012, 163 (165); v.Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg. 2012, 1 (8); Viskorf, ZEV 2012, 442 (443).

²⁰ Viskorf, ZEV 2012, 442 (444).

lassen vom 20. Oktober 2010²¹ heißt es unter 6.2: „Zahlt eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter überhöhte Vergütungen, führt das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte zu einer Bereicherung des Gesellschafters auf Kosten der Gesellschaft. Es liegt eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter vor. Die Auszahlung erfolgt nicht in Erfüllung eines Gesellschaftszwecks. Entsprechendes gilt z.B., wenn eine Kapitalgesellschaft auf eine Forderung gegenüber einem Gesellschafter verzichtet.“ Diese Ansicht wird unter 2.6 der gleich lautenden Erlasse vom 14. März 2012²² weiter ausgeführt.

Die Ansicht der Finanzverwaltung beruht auf der Entscheidung des BFH vom 7. November 2007²³. Dieser Entscheidung lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem den Ehefrauen der Gesellschafter, die bei der Gesellschaft angestellt waren, unangemessene Vergütungen gezahlt worden waren. Das Finanzamt hatte zunächst eine Schenkung der Gesellschafter an die Ehefrauen angenommen. Der BFH hatte dies unter Hinweis auf das Zivilrecht abgelehnt, denn die Ehefrauen waren – wenn überhaupt – nur auf Kosten der Gesellschaft, nicht aber auf Kosten der Gesellschafter bereichert. In einem obiter dictum hatte der BFH ausgeführt, dass auch eine GmbH als Schenkerin auftreten und Schenkungen tätigen *kann*. Die Entscheidung enthält aber keine Ausführungen dazu, ob im Verhältnis Gesellschaft - Gesellschafter Schenkungen möglich sind und ob dem möglicherweise das Gesellschaftsverhältnis entgegensteht. Tatsächlich gibt es dazu – und zum Verhältnis zur ertragsteuerlichen Behandlung solcher verdeckter oder offener – disquotalen Gewinnausschüttungen keine höchstrichterliche Rspr. Die Finanzverwaltung greift jedoch diese Fälle nunmehr ausdrücklich auf, so dass alsbald mit Entscheidungen zu rechnen sein wird.²⁴ Nach Ansicht von Viskorf²⁵ „über- oder fehlinterpretiert“ die Finanzverwaltung die Entscheidung des BFH vom 7. November 2007. Richtiger sei es, die Steuerbarkeit von Leistungen an ihre Gesellschafter grds. zu verneinen.²⁶

²¹ BStBl I 2010, 1207.

²² BStBl. I 2012, 331.

²³ II R 28/06, BStBl. II 2008, 346.

²⁴ Vgl. Tz. 6 der gleich lautenden Erlasse vom 14. März 2012, BStBl. 2012, 331.

²⁵ ZEV 2012, 442 (446).

²⁶ Viskorf, ZEV 2012, 442 (446); Crezelius, ZEV 2008, 270.

V. Zusammenfassung

§ 7 Abs. 8 ErbStG weist einen erheblichen Anwendungsüberhang auf, der von der Finanzverwaltung zu Recht durch Erlass auf ein für die Praxis vertretbares Maß zusammengestrichen wurde. Dennoch wird es viele Fälle geben, in denen der Tatbestand gleichwohl erfüllt sein wird, z.B. weil der Stpfl. die Voraussetzungen, nach denen aus Sicht der Finanzverwaltung es nicht zu einer Besteuerung kommen soll, entweder nicht erfüllt oder nicht nachweisen kann. An dieser Stelle werden die Finanzgerichte und letztlich der BFH gefragt sein, die Vorschrift teleologisch zu reduzieren. Erste Anzeichen, in welcher Weise dies geschehen könnte und welche Fallgruppen aus der Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG herauszunehmen sind, geben die Ausführungen von Viskorf bei der Münchner Steuerfachtagung 2012, die in einem Aufsatz in der ZEV 2012, 441, zusammengefasst sind. Dennoch bleibt eine erhebliche Rechtsunsicherheit, die durch § 7 Abs. 8 ErbStG – unnötigerweise – geschaffen wurde.

Zudem wird die Rechtsprechung die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach auch bei disquotalen Leistungen der Gesellschaft an einzelne Gesellschafter von einem schenkungsteuerbaren Vorgang auszugehen sei, einer gerichtlichen Überprüfung unterzogen werden.

Anhang 1

Literatur (Auswahl)

- Milatz/Bockhoff, Mögliche Gestaltungen zur Vermeidung der Schenkungsfiktion des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG
ErbStB 2013, 15-20
- Fischer Die Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG durch das BeitrRLUmsG
ZEV 2012, 77-84
- Kahlert/Schmidt Löst ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken nach § 7 Abs. 8 ErbStG Schenkungsteuer aus?
DStR 2012, 1208-1212
- Hartmann Kapitalgesellschaften und Schenkungsteuer: Die Karten wurden neu gemischt
ErbStB 2012, 84-89
- Crezelius Noch einmal: Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen
Ubg 2012, 190-193
- Friz/Grünwald Disquotale Gesellschafts- und Gesellschafterleistungen im Schenkungsteuerrecht - quo vadis?
FR 2012, 911-921
- Riedel GmbH und Schenkungsteuer: § 7 Abs. 8 ErbStG
ErbStB 2012, 302-305
- Viskorf Schenkungsteuer bei Leistungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern
ZEV 2012, 442-447
- Potsch/Urbach Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern aus schenkungsteuerlicher Sicht
KÖSDI 2012, Nr 1, 17747-17755
- Binnewies Zuwendungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft
GmbH-StB 2012, 343-349
- Korezkij Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften
DStR 2012, 163-171
- Korezkij Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften nach den Ländererlassen vom 14.3.2012
ZEV 2012, 303-308
- S. Viskorf/Haag/Kerstan Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
NWB 2012, 927-940
- Höne Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften
UVR 2012, 10-20
- van Lishaut/Ebber/Schmitz Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen
Ubg 2012, 1-13

Anhang 2

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder

vom 14. März 2012, BStBl. I 2012, 331

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften

1. Überblick

1.1 Führt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft im Wege einer offenen oder verdeckten Einlage einen Vermögenswert zu und erhöht sich infolge dieses Vermögenszugangs der gemeine Wert sämtlicher Anteile an der Kapitalgesellschaft, stellt die Werterhöhung der Beteiligungsrechte der anderen Gesellschafter grundsätzlich keine nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbare Zuwendung an diese dar (> BFH vom 9.12.2009, BStBl 2010 II S. 566, und vom 25.10.1995, BStBl 1996 II S. 160).

Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahe stehenden Person überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person vor, sondern eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zur nahe stehenden Person (BFH v. 7.11.2007, BStBl 2008 II S. 258).

1.2 Die vorstehenden Grundsätze der BFH-Rechtsprechung gelten fort, werden aber durch die Regelungen in § 7 Abs. 8 und § 15 Abs. 4 ErbStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7.12.2011 (BGBl. I S. 2592) ergänzt. Diese gelten für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht (§ 37 Abs. 7 ErbStG).

1.3 Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG kann auch die bloße Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft schenkungsteuerbar sein. § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG stellt zu der BFH-Rechtsprechung klar, dass verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen verbundenen Körperschaften grundsätzlich keine freigebigen Zuwendungen sind; diese Klarstellung betrifft auch Erwerbe, für die die Steuer vor dem 14.12.2011 entstanden ist. Nach § 7 Abs. 8 Satz 3 ErbStG gelten die Sätze 1 und 2 auch für Genossenschaften. Nach § 15 Abs. 4 ErbStG ist bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu demjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter zugrunde zu legen, durch den sie veranlasst ist; dies ist z.B. für die Bestimmung der Steuerklasse oder die Anwendung des § 14 ErbStG von Bedeutung.

1.4 Wenn ein Erwerb zugleich die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit der dazu ergangenen Rechtsprechung als auch des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllt, ist ausschließlich § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG anzuwenden. Erfüllt ein Erwerb sowohl die Voraussetzungen des § 7 Abs. 7 ErbStG als auch des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, ist ausschließlich § 7 Abs. 7 ErbStG als speziellere Norm anzuwenden.

2. Allgemeine Grundsätze zur Schenkung bei Einlagen und Gewinnausschüttungen

Den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung entsprechend gilt das Folgende:

2.1 Offene oder verdeckte Einlage

2.1.1 Führt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft im Wege einer offenen oder verdeckten Einlage einen Vermögenswert zu und erhöht sich infolge dieses Vermögenszugangs der gemeine Wert sämtlicher Anteile an der Kapitalgesellschaft, stellt die Werterhöhung der Beteiligungsrechte der anderen Gesellschafter grundsätzlich keine steuerbare Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an diese dar (> BFH vom 9.12.2009, BStBl 2010 II S. 566, und vom 25.10.1995, BStBl 1996 II S. 160).

Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, ist § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen, s. Abschnitt 3.

Erfolgt in zeitlichem Zusammenhang mit einer Einlage eine offene oder verdeckte Ausschüttung, ist regelmäßig der an die anderen Gesellschafter ausgeschüttete Betrag Gegenstand einer Zuwendung des Einlegenden an die Ausschüttungsbegünstigten im Sinne einer Weiterleitung des eingelegten Vermögens an den jeweiligen Beschenkten (> BFH vom 19.6.1996, BStBl II S. 616).

2.1.2 Wird eine Kapitalgesellschaft neu gegründet und erbringt ein Gesellschafter seine Stammeinlage, ohne dafür eine gleichwertige Kapitalbeteiligung zu erhalten, bilden die Vereinbarungen ein einheitliches Rechtsgeschäft mit der Folge, dass die Mitgesellschafter ihren Geschäftsanteil an der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert nach der Einbringung des Unternehmens in die Kapitalgesellschaft vom einbringenden Gesellschafter geschenkt erhalten (> BFH vom 12.7.2005, BStBl II S. 845). Die vom jeweiligen Beschenkten geleistete Einlage stellt Erwerbsaufwand dar und ist von dem gemeinen Wert der gewährten Anteile abzuziehen.

2.1.3 Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine Einlage, die den Wert der Anteile übersteigt, kommt regelmäßig die Annahme einer steuerbaren Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die übrigen Gesellschafter nicht in Betracht (> BFH vom 9.12.2009, BStBl 2010 II S. 566).

Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, ist § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen, s. Abschnitt 3.

2.1.4 Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine nach Maßgabe der Wertverhältnisse zu geringe Einlage und ohne weitere Verpflichtungen eingehen zu müssen, ist er mit der Eintragung im Handelsregister auf Kosten der Altgesellschafter bereichert. Hierbei ist der gemeine Wert der Anteile maßgebend. Die Leistung der Einlage stellt Erwerbsaufwand dar und ist von dem gemeinen Wert der gewährten Anteile abzuziehen (> BFH vom 20.12.2000, BStBl 2001 II S. 454).

2.1.5 Übernimmt ein Gesellschafter freigebig eine Einlageverpflichtung eines Mitgeschafters, unterliegt dies als Zuwendung des Gesellschafters an den Mitgeschafter mit dem gemeinen Wert der Einlageverpflichtung der Schenkungsteuer.

2.1.6 Verzichtet eine einem Gesellschafter nahe stehende Person auf eine Forderung gegen die Kapitalgesellschaft, liegt darin eine steuerbare Zuwendung der nahe stehenden Person an die Kapitalgesellschaft (> vgl. BFH vom 7.11.2007, BStBl 2008 II S. 258). Entsprechendes gilt, wenn in einem gegenseitigen Vertrag zwischen einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person und der Kapitalgesellschaft Leistung und Gegenleistung nicht gleichwertig sind. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands s. Abschnitt 2.6.1.

Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, ist § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen, s. dazu Abschnitt 3. Zielt die Zuwendung auf eine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, ist alternativ § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu prüfen.

2.1.7 Ein Vermächtnis zugunsten einer Kapitalgesellschaft, deren (mittelbarer) Alleingeschafter der Erblasser war, unterliegt der Erbschaftsteuer auch dann, wenn auf den mit dem Vermächtnis belasteten Alleinerben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auch die (mittelbare) Alleingeschafterstellung des Erblassers übergegangen ist (> BFH vom 17.4.1996, BStBl II S. 454).

2.2 Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

2.2.1 Wird bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft eine den Wert der übertragenden Gesellschaft übersteigende Beteiligung gewährt, liegt eine steuerbare Zuwendung der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft in Höhe des übersteigenden Wertes vor.

2.2.2 Unterschreitet die gewährte Beteiligung den Wert der übertragenden Gesellschaft und erhalten die begünstigten Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft bereits vorab als Gesellschafter keine zusätzlichen Anteile, liegen keine freigebigen Zuwendungen i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor (s. Abschnitt 2.1.1).

Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, ist § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu prüfen, s. Abschnitt 3.

2.3 Verzicht auf ein Bezugsrecht

2.3.1 Nimmt ein Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil und lässt er dieses Bezugsrecht insoweit verfallen, kann dieser Verzicht als steuerbare Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den an der Kapitalerhöhung Teilnehmenden zu qualifizieren sein, wenn diesem durch die Kapitalerhöhung eine Wertsteigerung zufließt, die den Wert einer von ihm zu erbringenden Einlage übersteigt (Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld).

2.3.2 Erfolgt die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und nicht durch Erhöhung des Nennbetrags der Alt-Anteile („Aufstockung“, vgl. § 57h GmbHG), erwerben die Gesellschafter die neuen Anteile zwingend im Verhältnis ihrer bisherigen Geschäftsanteile (§ 57j GmbHG, § 212 AktG). Der „Verzicht“ eines Gesellschafters auf dieses Bezugsrecht bedeutet deshalb eine Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der neu entstandenen Anteile an die anderen Gesellschafter.

2.4 Übergang des Anteils eines Gesellschafters auf die Gesellschaft (Erwerb eigener Anteile)

2.4.1 Bleibt die zu leistende Abfindung oder das Entgelt hinter dem gemeinen Wert der Anteile zurück, ergibt sich eine Bereicherung der Gesellschaft, die nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG steuerpflichtig ist.

Beispiel:

A und S (Sohn des A) sind Gesellschafter einer GmbH. Beide halten je einen Geschäftsanteil in Höhe von 50 000 EUR (nominal). Im Gesellschaftsvermögen sind erhebliche stille Reserven gebunden. A veräußert seinen Anteil an die GmbH zum Nennwert.

Der gemeine Wert des Anteils liegt deutlich über der von der GmbH erbrachten Gegenleistung. Da A durch die Anteilsveräußerung aus der Gesellschaft ausscheidet, liegt eine Schenkung an die Gesellschaft selbst vor. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach dem Steuerwert des übertragenen Anteils abzüglich der Abfindungsleistung.

2.4.2 Übersteigt die zu leistende Abfindung oder das Entgelt den gemeinen Wert der Anteile, unterliegt dies nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als freigebige Zuwendung der Gesellschaft an den ausscheidenden Gesellschafter der Schenkungsteuer.

Zur Anwendung des § 15 Abs. 4 ErbStG auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, s. Abschnitt 6.

2.5 Einziehung eines Anteils (§ 34 GmbHG)

Wird ein Anteil eingezogen, geht er durch die Einziehung unter; der Gesellschafter scheidet durch die Einziehung aus der Gesellschaft aus. Erfolgt die Einziehung gegen eine den gemeinen Wert des Anteils nicht deckende Abfindung, erhöht die Differenz zwischen dem Wert des untergehenden Anteils und der Abfindung den Wert der verbleibenden Anteile und gilt als Zuwendung des ausscheidenden Gesellschafters an die verbleibenden Gesellschafter (§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG).

Beispiel:

A und B sind mit Geschäftsanteilen im Betrag von je 50 000 EUR Gesellschafter einer GmbH. Der Gesellschaftsvertrag lässt die Einziehung der Geschäftsanteile zu. Die Gesellschafterversammlung beschließt, dass der Anteil des B ohne Abfindung (oder alternativ: gegen eine Abfindung in Höhe des anteiligen Buchwerts des Betriebsvermögens) eingezogen wird. B stimmt der Einziehung zu.

Folge der Einziehung des Anteils ist, dass das Gesellschaftsvermögen in den nach der Einziehung verbleibenden Geschäftsanteilen verkörpert ist. Deren Wert erhöht sich deshalb, sofern die Abfindung nicht dem gemeinen Wert des auf den eingezogenen Anteil entfallenden Gesellschaftsvermögens entspricht.

2.6 Zuwendungen an Gesellschafter oder an nahe stehende Personen

2.6.1 Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahe stehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person vor, sondern eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zur nahe stehenden Person (> BFH vom 7.11.2007, BStBl 2008 II S. 258). Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands der freigebigen Zuwendung reicht bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; dabei kommt es auf das Bewusstsein der für die Kapitalgesellschaft Handelnden an. Es ist nicht erforderlich, dass den Vertragspartnern das genaue Ausmaß des Wertunterschieds bekannt ist (> BFH vom 12.7.2005, BStBl II S. 845). Etwaige Ersatzansprüche der Gesellschaft gegen die handelnden Organe oder den veranlassenden Gesellschafter schließen eine Freigebigkeit nicht aus. Entsprechendes gilt z.B., wenn eine Kapitalgesellschaft auf eine Forderung gegenüber einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person verzichtet.

Zur Anwendung des § 15 Abs. 4 ErbStG auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, s. Abschnitt 6.

2.6.2 Zahlt eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter überhöhte Vergütungen, führt das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte zu einer Bereicherung des Gesellschafters auf Kosten der Gesellschaft. Es liegt eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter vor. Die Auszahlung erfolgt nicht in Erfüllung eines Gesellschaftszwecks. Entsprechendes gilt z.B., wenn eine Kapitalgesellschaft auf eine Forderung gegenüber einem Gesellschafter verzichtet. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands s. Abschnitt 2.6.1.

Beispiel 1:

A und B sind mit Geschäftsanteilen im Betrag von je 25 000 EUR Gesellschafter einer GmbH. A erhält mit Duldung des B von der GmbH einen PKW zu einem um 100 000 EUR unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. In Höhe von (50 % von 100 000 EUR =) 50 000 EUR liegt eine freigebige Zuwendung der GmbH an A vor.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhält jedoch auch B mit Duldung des A von der GmbH einen PKW zu einem um 100 000 EUR unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. In diesem Fall liegt weder an A noch an B eine freigebige Zuwendung der GmbH vor.

Beispiel 3:

Sachverhalt wie in Beispiel 2. Der Vorteil für B beträgt jedoch nur 60 000 EUR. In diesem Fall liegt eine freigebige Zuwendung der GmbH an A in Höhe von (50 % von (100 000 EUR - 60 000 EUR) =) 20 000 EUR vor.

Zur Anwendung des § 15 Abs. 4 ErbStG auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, s. Abschnitt 6.

2.6.3 Unter den entsprechenden Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erlischt die Steuer in den Fällen des Abschnitts 2.6.1 und 2.6.2.

2.6.4 Verzichtet ein Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters auf einen bereits entstandenen Gewinnanspruch, liegt regelmäßig eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG des Verzichtenden zugunsten des Mitgesellschafters vor. Entsprechendes kann auch in Fällen einer nicht leistungsbezogen bestimmten disquotalen Gewinnausschüttung vorliegen.

2.7 Mittelbare Anteilsschenkung

Zur mittelbaren Anteilsschenkung gelten die Grundsätze des R E 7.3 ErbStR 2011 entsprechend.

2.8 Beteiligungen an Genossenschaften

Die Abschnitte 2.1 bis 2.7 gelten bei Beteiligungen an Genossenschaften entsprechend.

2.9 Anwendungszeitpunkt

Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 20.10.2010 entsteht. Eine Anwendung auf Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 21.10.2010 entstanden ist, ist möglich, soweit R 18 ErbStR 2003, H 18 ErbStH 2003 und die amtlich veröffentlichte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dem nicht entgegenstanden.

3. Leistungen an eine Kapitalgesellschaft (§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG)

3.1 Allgemeines

Für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, fingiert § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine Schenkung zwischen dem an eine Kapitalgesellschaft Leistenden und der natürlichen Person oder Stiftung, die an der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, und deren Anteile an der Gesellschaft durch die Leistung im gemeinen Wert steigen.

Beispiel:

Vater V und Sohn S sind zu je 1/2 an der VS-GmbH beteiligt und haben bei Gründung der Gesellschaft je 50 000 EUR in die Gesellschaft eingezahlt. Nun legt V weitere 200 000 EUR in die Gesellschaft ein. Dadurch erhöht sich der Wert der Beteiligung des S von $1/2 \times (50\,000\text{ EUR} + 50\,000\text{ EUR}) = 50\,000\text{ EUR}$ auf $1/2 \times (50\,000\text{ EUR} + 50\,000\text{ EUR} + 200\,000\text{ EUR}) = 150\,000\text{ EUR}$. S hat also einen Vermögensvorteil von 100 000 EUR erlangt, der nach der Rechtsprechung des BFH keine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellt, weil er nicht in einer substanziellen Vermögensverschiebung sondern lediglich in der Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile besteht. Demgegenüber wäre eine Direktzuwendung von V an S in Höhe von 100 000 EUR, wie z. B. auch die Übernahme einer Einlageverpflichtung des S in Höhe von 100 000 EUR, nach Maßgabe der allgemeinen Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerbar.

Anders als nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und der dazu in Abschnitt 2 aufgeführten Rechtsprechung kommt es im Rahmen des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG weder auf die unmittelbare Zuwendung von Sachsubstanz an den Bedachten noch auf den Willen zur Unentgeltlichkeit (R E 7.1 ErbStR 2011) an. Deshalb liegt in dem Beispielfall eine steuerbare Schenkung des V an den S vor.

3.2 Zuwendender und Bedachter

Mögliche Bedachte (Zuwendungsempfänger) sind nur natürliche Personen und Stiftungen als die letztendlich Begünstigten.

Der Leistende (Zuwendende) kann eine natürliche Person oder eine juristische Person, z. B. auch eine Kapitalgesellschaft, sein; Leistungen einer Personengesellschaft sind den hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschaftern zuzurechnen (> BFH vom 15.7.1998, BStBl II S. 630).

Auch Leistungen gesellschaftsfremder Dritter an die Kapitalgesellschaft können den Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllen. Sofern die Leistung auf eine unmittelbare Bereicherung der Kapitalgesellschaft abzielt, liegt stattdessen eine steuerbare Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die Kapitalgesellschaft selbst vor.

3.3 Werterhöhung durch die Leistung dem Grunde nach

3.3.1 Leistungen i. S. d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sind insbesondere Sacheinlagen und Nutzungseinlagen.

3.3.2 Eine Leistung von Gesellschaftern oder Dritten an die Kapitalgesellschaft führt nicht zu einer steuerbaren Werterhöhung, soweit dieser Leistung eigene Leistungen der (Mit-)Gesellschafter gegenüberstehen.

Beispiel:

In dem Beispiel in Abschnitt 3.1 leistet auch der Sohn S eine Einlage von 200 000 EUR in die VS-GmbH. Der Wert der GmbH erhöht sich mithin auf (50 000 EUR + 50 000 EUR + 200 000 EUR + 200 000 EUR) = 500 000 EUR, der Wert der Anteile des S auf 250 000 EUR. Die Wertsteigerung der Anteile des S ist hier durch eigene Einlagen erzielt, beruht also insoweit nicht auf einer nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG steuerbaren Leistung des V.

3.3.3 Ob eine Leistung i. S. d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorliegt, ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung festzustellen. Sofern auch die anderen Gesellschafter in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Leistungen an die Gesellschaft erbringen, die insgesamt zu einer den Beteiligungsverhältnissen entsprechenden Werterhöhung der Anteile aller Gesellschafter führen, ist keine steuerbare Leistung i. S. d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gegeben.

3.3.4 Im Rahmen der Gesamtbetrachtung sind nicht nur Leistungen der anderen Gesellschafter an die Gesellschaft zu berücksichtigen, sondern auch Leistungen der Gesellschafter untereinander, durch die die Werterhöhung ausgeglichen wird. Entsprechendes gilt für den Fall der Leistung fremder Dritter an die Gesellschaft. In derartigen Fällen fällt im Ergebnis keine Schenkungsteuer an, weil die Werterhöhung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG durch eigene Leistungen ausgeglichen wird.

3.3.5 Leistungen einzelner Gesellschafter führen zu keiner nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG steuerbaren Werterhöhung der Anteile von Mitgesellschaftern, soweit der Leistende als Gegenleistung zusätzliche Rechte in der Gesellschaft erlangt, wie z.B. eine Verbesserung seines Gewinnanteils (§ 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG), zusätzliche Anteile an der Gesellschaft oder eine von den Geschäftsanteilen abweichende Verteilung des Vermögens bei späterer Liquidation.

3.3.6 Wenn Gesellschafter, z.B. zu Sanierungszwecken, auf Forderungen gegen die Gesellschaft verzichten wollen, das Verhältnis der Nennbeträge der Forderungen aber von den Beteiligungsquoten abweicht, bestehen keine Bedenken gegen einen vorgeschalteten Forderungsverkauf, bei dem der verzichtende Gläubiger (Gesellschafter oder Dritter) in einem ersten Schritt einen Teil seiner Forderung zum Verkehrswert an die (Mit-)Gesellschafter verkauft und die Gesellschafter dann in einem zweiten Schritt beteiligungsproportional auf ihre Forderungen verzichten.

3.3.7 Ein Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt bessert als auflösend bedingter Verzicht die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft zumindest vorübergehend (und seiner Zwecksetzung nach auch auf Dauer), bewirkt also eine Werterhöhung der Anteile sowohl des Verzichtenden als auch der etwaiger Mitgesellschafter. Grundsätzlich fehlt es jedoch an einem steuerbaren Vorgang, weil der Gläubiger einer wertlosen Forderung nichts aus seinem Vermögen hergibt, sondern lediglich uneinbringbare Werte gegen Erwerbssaussichten umschichtet. Es mangelt insoweit an einer Vermögensverschiebung von dem Verzichtenden an die Mitgesellschafter.

3.4 Höhe der Bereicherung

3.4.1 Die Bereicherung richtet sich nach der Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft, nicht nach dem Wert der Leistung des Zuwendenden. Maßgeblich sind die allgemeinen Regelungen für die Bewertung nicht notierter Anteile (§ 11 Abs. 2 BewG, ggf. i. V. m. §§ 199 ff. BewG). Die Werterhöhung kann damit auch durch eine Verbesserung der Ertragsaussichten bewirkt werden, die durch die Leistung des Zuwendenden verursacht ist. § 200 Abs. 4 BewG ist zu beachten.

3.4.2 Die Werterhöhung der Anteile muss durch die Leistung kausal veranlasst sein. Sie kann daher nicht höher sein als der gemeine Wert der bewirkten Leistung des Zuwendenden.

Beispiel:

An der AB-GmbH sind Vater A zu 40 % und Tochter B zu 60 % beteiligt. A verkauft der GmbH ein Grundstück für 200 000 EUR, der gemeine Wert des Grundstücks beträgt 300 000 EUR. Als Folge der günstigen Lage des Grundstücks erhöht sich der Ertragswert der GmbH um 400 000 EUR.

Die anzusetzende Werterhöhung der Anteile der B kann den Betrag von $(300\,000\text{ EUR} - 200\,000\text{ EUR}) \times 60\% = 60\,000\text{ EUR}$ nicht übersteigen.

3.4.3 Maßgeblich sind die Erkenntnismöglichkeiten und Wertvorstellungen der Gesellschafter in dem Zeitpunkt, in dem die Leistung bewirkt wird. Sind die Parteien bei wechselseitigen Leistungen an die Gesellschaft in nachvollziehbarer Weise und unter fremdüblichen Bedingungen übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Leistungen insgesamt ausgewogen sind, liegt eine Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG grundsätzlich auch dann nicht vor, wenn sich dies anhand später gewonnener besserer Erkenntnisse als unzutreffend erweist. Die als zutreffend zugrunde gelegten Werte sind dann im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (vgl. § 9 Abs. 2 BewG) zustande gekommen. Die Ausgewogenheit der Gesellschafterbeiträge wird aber regelmäßig nicht zu belegen sein, wenn zwischen den Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht. Davon ist allgemein bei einer Wertdifferenz von mindestens 20 % auszugehen.

3.4.4 Wenn an eine Kapitalgesellschaft geleistet wird, an der der Bedachte nur mittelbar über andere Gesellschaften beteiligt ist, kommt es auf die Werterhöhung der Anteile an der unmittelbar begünstigten Kapitalgesellschaft an und nicht auf die Werterhöhung der Anteile an der vermittelnden Kapitalgesellschaft. Maßgeblich ist der Anteil an der unmittelbar begünstigten Kapitalgesellschaft, der bei Durchrechnung der Beteiligungsquoten mittelbar auf den Bedachten entfällt. Leistungen an eine Personengesellschaft, an der eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sind nach allgemeinen Grundsätzen als solche an die Gesellschafter zu behandeln (> BFH vom 14.9.1994, BStBl 1995 II S. 81). Sie sind also i. S. d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG in dem Umfang an die Kapitalgesellschaft erbracht, in dem diese an der Personengesellschaft beteiligt ist.

3.4.5 Die Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile ist nicht nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert festzustellen. Das Betriebsfinanzamt der Kapitalgesellschaft teilt dem Erbschaftsteuerfinanzamt den im Wege der Amtshilfe ermittelten Wert mit.

3.5 Steuerbefreiungen

Gegenstand der Steuerbefreiung nach §§ 13a, § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ist der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, nicht aber die Werterhöhung solcher Anteile, die sie aufgrund von Leistungen an die Kapitalgesellschaft i. S. d. § 7 Abs. 8 ErbStG erfahren. Daher ist die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG in den Fällen des § 7 Abs. 8 ErbStG nicht zu gewähren.

4. Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG)

4.1 § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG stellt im Verhältnis zu der in Abschnitt 2 aufgeführten Rechtsprechung klar, dass verdeckte Gewinnausschüttungen im Konzern nur in definierten Ausnahmefällen als Schenkung behandelt werden können.

Beispiel 1:

Die M-AG ist zu 100 % Gesellschafterin der T1-GmbH und der T2-GmbH. Die M veranlasst die T1, der T2 ein Grundstück zu einem Preis deutlich unter dem Verkehrswert zu verkaufen.

Der Vorgang ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen als verdeckte Gewinnausschüttung der T1 an die M (sowie als verdeckte Einlage der M in die T2) zu werten. Er unterliegt schon deshalb nicht der Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 und § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, weil die Beteiligungsverhältnisse an beiden Gesellschaften gleich sind.

Beispiel 2:

Vater V ist zu 100 % Gesellschafter der T1-GmbH und zu 40 % Gesellschafter der T2-GmbH; die weiteren 60 % der T2 gehören dem Sohn S. V veranlasst die T1, der T2 verbilligt ein Grundstück zu verkaufen.

Der Vorgang ist schenkungsteuerbar im Verhältnis zwischen T1 und S (vgl. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG), wenn er von dem Willen des V veranlasst ist, den S zu bereichern (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG). Hierfür gelten die Grundsätze des R E 7.1 Abs. 3 ErbStR 2011. Zuwendungsgegenstand ist die durch die Vermögenszuwendung im Umfang von 60 % des Vermögensvorteils bewirkte Werterhöhung der Anteile des S. Für die Berechnung der Steuer ist der Vorgang so zu behandeln, als sei der V Schenker (vgl. § 15 Abs. 4 ErbStG). Wenn der Veranlassende und der begünstigte Gesellschafter Angehörige im Sinne des § 15 AO sind, ist bei disquotalen Leistungen regelmäßig von einer privaten freigebigen Veranlassung auszugehen.

4.2 § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG stellt im Gegensatz zu Satz 1 der Vorschrift auf den Willen zur Unentgeltlichkeit ab. Die Vorschrift begründet keine gesonderte, über § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG hinausgehende Steuerbarkeit (vgl. in den Beispielen in Abschnitt 4.1 etwa im Verhältnis zwischen der T1-GmbH und der T2-GmbH). Sie bringt vielmehr zum Ausdruck, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bei Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften anwendbar ist, wenn dadurch die Anteile von Gesellschaftern im Wert steigen und die Wertverschiebung durch den Willen zur Unentgeltlichkeit, z.B. eines Mitgesellschafters, veranlasst ist. In Abschnitt 4.1 Beispiel 2 liegt zudem nicht etwa eine Schenkung im Verhältnis zwischen T1-GmbH und V vor. Zwar steigt der Wert seiner Anteile an der T2-GmbH als Folge der Leistung im Wert, dafür sinkt allerdings der Wert seiner Anteile an T1-GmbH in einem mindestens gleichen (hier sogar höheren) Umfang.

4.3 Nach § 7 Abs. 8 Satz 2 Hs. 2 ErbStG können verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen zwischen Kapitalgesellschaften nicht der Schenkungsteuer unterliegen, soweit an der leistenden und der begünstigten Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar dieselben natürlichen Personen oder Stiftungen im gleichen Beteiligungsverhältnis beteiligt sind.

5. Entsprechende Anwendung bei Genossenschaften (§ 7 Abs. 8 Satz 3 ErbStG)

5.1 § 7 Abs. 8 Satz 1 und 2 ErbStG ist auf Genossenschaften anzuwenden (§ 7 Abs. 8 Satz 3 ErbStG). Auch bei diesen Gesellschaften sind Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern (Genossenschaftsmitgliedern) durch Einlagen möglich. § 15 Abs. 4 ErbStG ist ebenfalls auf Zuwendungen durch Genossenschaften anwendbar (vgl. Abschnitt 6).

5.2 Die Förderung der Genossenschaftsmitglieder (z. B. durch genossenschaftliche Rückvergütungen) entsprechend dem allgemeinen Förderzweck der Genossenschaft (§ 1 GenG) unter Beachtung des genossenschaftlichen Gleichbehandlungsgebots ist nicht schenkungsteuerbar. Entsprechendes gilt für Leistungen einer Kapitalgesellschaft an die Mitglieder einer Genossenschaft, die alle Anteile an der Kapitalgesellschaft hält.

5.3 Für Personengesellschaften sowie für Vereine gelten die vom BFH entwickelten Grundsätze fort: Zu Personengesellschaften insbesondere BFH vom 15.7. 1998, BStBl II S. 630, und vom 14.9.1994 , BStBl 1995 II S. 81; zu Vereinen BFH vom 15.3. 2007, BStBl II S. 472, und vom 6.7.2007 , BStBl 2008 II S. 46.

6. Leistungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (§ 15 Abs. 4 ErbStG)

6.1 Eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine einem Gesellschafter nahestehende Person gilt als freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an die nahe stehende Person (vgl. Abschnitt 2.6.1). Der Erwerber fällt im Verhältnis zur Kapitalgesellschaft in die Steuerklasse III (§ 15 Abs. 1 ErbStG), auch wenn auf eine Direktzuwendung des veranlassenden Gesellschafters an den Erwerber die Steuerklasse I oder II anwendbar wäre. Entsprechendes gilt auch, wenn der Bedachte Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist (vgl. Abschnitt 2.6.2).

6.2 Nach § 15 Abs. 4 ErbStG richtet sich die Besteuerung für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht, nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder mittelbar an der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligten natürlichen Person oder Stiftung, durch die sie veranlasst ist. Diese Regelung betrifft nur die Rechtsfolgen der Steuerermittlung. Die Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft bleibt Zuwendende.

6.3 Bei der Zusammenrechnung mit früheren Erwerben nach § 14 ErbStG ist ebenfalls auf die Verhältnisse zu dem veranlassenden Gesellschafter abzustellen. Die Zuwendung der Kapitalgesellschaft ist ebenso bei späteren Schenkungen des veranlassenden Gesellschafters, der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder anderer Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, an der der veranlassende Gesellschafter beteiligt ist, nach § 14 ErbStG zu berücksichtigen.

6.4 Kommen mehrere Gesellschafter als Veranlassende in Betracht (z.B. Vater und Onkel des Begünstigten), kann eine quotale Mitveranlassung aller Beteiligten angenommen werden. Es kann jedoch konkret dargelegt werden, welche Person die Zuwendung veranlasst hat.

Beispiel:

Die VO-GmbH zahlt dem S auf Veranlassung der beiden Gesellschafter ein um 1 000 000 EUR überhöhtes Gehalt. V ist der Vater und an der VO-GmbH mit 60 % beteiligt, O ist der Onkel des S und an der VO-GmbH mit 40 % beteiligt. S legt keine andere Veranlassung dar. Nach § 15 Abs. 4 ErbStG ist die auf die Zuwendung der VO-GmbH entfallende Steuer auf die Summe der Steuerbeträge begrenzt, die sich bei einer Schenkung des V in Höhe von 600 000 EUR und einer Schenkung des O in Höhe von 400 000 EUR ergeben hätte.

6.5 Das für die Besteuerung der Zuwendung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt hat sich für Zwecke der Anwendung des § 15 Abs. 4 ErbStG mit dem Erbschaftsteuerfinanzamt in Verbindung zu setzen, das für die Besteuerung einer Direktzuwendung des veranlassenden Gesellschafters nach § 35 ErbStG zuständig wäre. Das letztgenannte Finanzamt teilt dem für die Besteuerung zuständigen Finanzamt die Vorschenkungen und die für die Zusammenrechnung notwendigen Informationen mit und ist in ein etwaiges Rechtsbehelfsverfahren, soweit es um die Anwendung des § 15 Abs. 4 ErbStG geht, von dem zuständigen Finanzamt im Wege der Amtshilfe einzubinden. Zum Zweck der künftigen zutreffenden Zusammenrechnung aller Vorerwerbe i. S. d. § 14 ErbStG sind die Erkenntnisse bei dem Finanzamt zusammenzuführen, das für eine Direktzuwendung des veranlassenden Gesellschafters zuständig wäre. Das für die Besteuerung der Zuwendung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zuständige Finanzamt teilt diesem daher die insoweit benötigten Veranlagungsdaten mit. Zudem haben alle beteiligten Finanzämter einander zeitnah über eventuell später eintretende Änderungen zu unterrichten, die Auswirkungen im Rahmen des § 14 ErbStG haben können.

6.6 § 15 Abs. 4 ErbStG ist sowohl in Fällen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch in Fällen des § 7 Abs. 8 ErbStG anwendbar. Leistungen einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft können nur schenkungsteuerbar sein, soweit sie über die Beteiligungsquote des Bedachten an der Gesellschaft hinausgehen; im Übrigen sind sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

7. Aufhebung von Erlassen

Die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.10.2010 (BStBl I S. 1207) werden aufgehoben.