

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, Januar 2013

484

**Disquotale Einlagen und verdeckte
Gewinnausschüttungen im
Schenkungsteuerrecht**

RA/WP/StB Prof. Dr. Wilfried Schulte
Dr. Katharina Petschulat

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Schulte/Petschulat, Disquotale Einlagen und verdeckte
Gewinnausschüttungen im Schenkungssteuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 484 (2013)

ISBN: 978-3-89737-029-6

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, Januar 2013

484

Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht

RA/WP/StB Prof. Dr. Wilfried Schulte
Dr. Katharina Petschulat

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Essen

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 484:

Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungssteuerrecht

Der Wirkungskreis disquotaler (verdeckter) Einlagen und verdeckter Gewinnausschüttungen wurde bisher im Wesentlichen im Bereich der Ertragsteuern verortet. In Rechtsprechung und Finanzverwaltung herrschte lange Uneinigkeit darüber, ob auch schenkungssteuerlichen Folgen hierdurch ausgelöst werden können. Vor gut einem Jahr hat der Gesetzgeber mit § 7 Abs. 8 und § 15 Abs. 4 ErbStG nun Normen geschaffen, die diese Fälle regeln sollen. Hierdurch sollte insbesondere verhindert werden, dass eine faktische Zuwendung an Mitgesellschafter über eine (disquotale) Einlage in eine Kapitalgesellschaft geleistet wird, ohne dass Schenkungssteuer anfällt.

Die Neuregelung basiert auf einer Loslösung von unmittelbaren zivilrechtlichen Strukturen im Erbschaftsteuerrecht und einer – allerdings nicht vollständig umgesetzten – Hinwendung zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die vorliegende Untersuchung zeigt die dabei entstehenden Inkonsistenzen auf und geht auf offene Rechtsfragen ein. Sie kommt insbesondere zu dem Ergebnis, dass eine sachgerechte Behandlung disquotaler Einlagen nur dann gewährleistet ist, wenn § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ein subjektives Tatbestandselement zugestanden wird; die Konzernfälle regelnde Vorschrift des § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG kann dabei lediglich als Einschränkung von Satz 1 aufgefasst werden. Die Schrift zeigt auch auf, dass die Nichtanwendung der steuerlichen Begünstigungen nach §§ 13a, 19a ErbStG – ungeachtet der derzeitigen BFH-Vorlage zur Verfassungsmaßigkeit des ErbStG – bei schenkungssteuerlich relevanten disquoten Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen inkonsequent ist.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN

Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Januar 2013

Inhaltsverzeichnis

A.	Einführung	7
B.	Schenkungssteuerliche Folgen gesellschaftsrechtlicher Vorgänge im ErbStG	9
I.	§ 7 Abs. 5 ErbStG.	9
II.	§ 7 Abs. 6 ErbStG.	11
III.	§ 7 Abs. 7 ErbStG.	13
	1. § 7 Abs. 7 Satz 1 und 2 ErbStG	15
	2. § 7 Abs. 7 Satz 3 in Verbindung mit § 10 Abs. 10 ErbStG	18
C.	Entwicklung der schenkungssteuerlichen Behandlung von disquotalen Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen	21
I.	Frühere Gesetzeslage	21
II.	Frühere Rechtsprechung	21
	1. Disquotale Einlage	21
	2. Kapitalerhöhung mit Neueintritt oder Neugründung.	22
III.	Frühere Verwaltungsansicht	23
	1. Leistungen an die Gesellschaft	23
	a. Leistung eines Gesellschafters	23
	aa. Keine Zuwendung an die Gesellschaft	23
	bb. Mögliche Zuwendung an die Gesellschafter.	24
	b. Leistung eines Dritten	25
	2. Leistungen an die Gesellschafter oder nahestehende Personen	25
IV.	Neuere BFH-Rechtsprechung	26
	1. Verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen.	26
	2. Disquotale Einlage unter nahestehenden Personen	27
V.	Änderung der Haltung der Finanzverwaltung: Ländererlass vom 20.10.2010	28
	1. Disquotale Einlage	28
	2. Verdeckte Gewinnausschüttung.	29

D.	Die Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG	30
I.	Inhalt und Zweck der Neuregelung	30
II.	Erfasste Sachverhaltskonstellationen und deren Rechtsfolgen.	32
	1. Disquotale Einlagen	32
	2. Konzernsachverhalte	33
III.	Zur Frage der Erweiterung bisheriger schenkungsteuerbarer Sachver- halte	35
	1. Klarstellung oder Erweiterung durch § 7 Abs. 8 ErbStG	35
	2. Zum subjektiven Tatbestandselement in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG	38
	a. Auslegung der Neuregelung	38
	aa. Gesetzeswortlaut	38
	bb. Systematische Auslegung	39
	cc. Historische Auslegung	39
	dd. Teleologische Auslegung	41
	ee. Auslegungsergebnis	42
	b. Verhältnis von § 7 Abs. 8 Satz 1 zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.	43
	c. Verhältnis von § 7 Abs. 8 Satz 1 zu § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG	45
IV.	Maßgebender Leistungsbegriff	47
E.	Die Neuregelung des § 15 Abs. 4 ErbStG.	52
I.	Zweck und steuersystematische Auswirkungen der Regelung.	52
II.	Begriff der Veranlassung	56
F.	Bewertung der Bereicherung	57
G.	Anwendung der Verschonungsregeln.	60
H.	Der Sonderfall eines Forderungsverzichts im Rahmen einer Sanierung	61
I.	Gestaltungsfrage: Rechtssicherheit durch Einstellung in die Kapitalrücklage?	64
J.	Zusammenfassung und Ausblick	65

A. Einführung

Der Wirkungskreis disquotaler (verdeckter) Einlagen und verdeckter Gewinnausschüttungen ist bisher im Wesentlichen auf die Ertragsteuer beschränkt. Während verdeckte Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG das Einkommen einer Körperschaft nicht mindern, erhöhen verdeckte Einlagen nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG das Einkommen einer Körperschaft nicht.

Entgegen vielfach geäußelter Erwartung spielt insbesondere die verdeckte Gewinnausschüttung in der steuerlichen Praxis nach wie vor eine große Rolle. Auch im neuen Körperschaftsteuersystem ist sie regelmäßig Thema in Betriebsprüfungen. Dies gilt insbesondere bei Konzernstrukturen. Denn bei einem mehrstufigen Verbund von Kapitalgesellschaften führt die Nichtabziehbarkeit der verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 5 % gem. § 8b Abs. 5 KStG zu einer Mehrbelastung auf jeder Unternehmensebene (Kaskadeneffekt).

Dem Erbschaftsteuerrecht sind demgegenüber die Begriffe „disquotale (verdeckte) Einlagen“ und „verdeckte Gewinnausschüttungen“ grundsätzlich fremd. Auch im geltenden ErbStG sind sie nicht ausdrücklich erwähnt. Mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7.12.2011 hat der Gesetzgeber der Besteuerungsgrundlage „Schenkungen unter Lebenden“ aber einen speziellen Schenkungsteuertatbestand angefügt, der auf die Erfassung verdeckter (disquotaler) Einlagen abzielt. So gilt nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung, die unter bestimmten Voraussetzungen ein Gesellschafter von einer anderen Person erlangt.

Dagegen hat der Gesetzgeber weiterhin davon abgesehen, die verdeckte Gewinnausschüttung als besonderen Schenkungsteuertatbestand zu erfassen. Die mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz ebenfalls eingefügte Vorschrift des § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG lässt aber ebenso wie die neue Bestimmung des § 15 Abs. 4 ErbStG erkennen, dass der Gesetzgeber die verdeckte Gewinnausschüttung als besteuerswürdigen Vorgang begriff. Mangels Sonderregelung kommt eine Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung nach dem ErbStG aber nur dann in Betracht, wenn sie vom Grundtatbestand der freigebigen Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfasst wird, wovon jedenfalls die Finanzverwaltung ausgeht.

Die danach mögliche zusätzliche Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung wird die Diskussion über ihr Vorliegen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen erheblich verschärfen, auch wenn die

schenkungssteuerlichen Folgen ggf. durch die Neuregelung des § 15 Abs. 4 ErbStG abgemildert werden. Solange die grundlegende Frage nicht geklärt ist, ob verdeckte Gewinnausschüttungen – neben Ertragsteuern – auch Schenkungsteuern auslösen können, sollten noch stärker als bisher vGA-Risiken vermieden werden.

Die neue Vorschrift des § 7 Abs. 8 ErbStG ist eingebettet in den Regelungskomplex gesellschaftsrechtlicher Vorgänge, der zusammenhängend im letzten Teil der Sondertatbestände schenkungssteuerpflichtiger Zuwendungen aufgeführt ist (§ 7 Abs. 5 bis 8 ErbStG). Dieser Regelungskomplex hat als Folge der Neuregelung der Bewertung von Unternehmensvermögen, die durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 ausgelöst wurde, ebenfalls erheblich an Bedeutung gewonnen. Bis dahin hatten die Vorschriften nur ein Schattendasein, weil die Bewertung von Unternehmensvermögen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer dem Grundsatz nach auf dem Ansatz von Buchwerten bzw. der Anwendung des sog. Stuttgarter Verfahrens beruhte. Durch den Ansatz von Verkehrswerten, der nunmehr insbesondere durch die Vorschrift des § 11 Abs. 2 BewG vorgegeben ist, haben sich die Steuerrisiken deutlich erhöht, zumal die „begünstigten“ Gesellschafter in vielen Fällen Dritte sind, sodass die ungünstige Steuerklasse III zur Anwendung kommt.

Die sich für den Steuerpflichtigen ergebenden Nachteile aus der potenziellen Höherbewertung des Unternehmensvermögens vergrößern sich noch, wenn in Fällen des § 7 Abs. 7 und 8 ErbStG die Verschonungsregeln der §§ 13a, 19a ErbStG nicht zur Anwendung kommen. Auffallend ist, dass der Gesetzgeber mit der Aufnahme des § 7 Abs. 8 ErbStG zwar gleichzeitig Regelungen zur Berechnung und Abmilderung der Steuer geschaffen hat, andererseits aber darauf verzichtet hat, die für besteuernswürdig gehaltenen Vorgänge im Regelungsbereich der Steuerver Schonungen (§§ 13a, 19a ErbStG) aufzugreifen. Hier stellt sich zwangsläufig die Frage, ob sich die Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschriften auf diese Sachverhalte ohne weiteres ergibt, also durch Auslegung oder analoge Anwendung, oder ob die Begünstigungsvorschriften beispielsweise für verdeckte Einlagen verschlossen bleiben, weil, wie die Finanzverwaltung argumentiert, „die Werterhöhung von Anteilen“ vom Wortlaut der Verschonungsregeln nicht erfasst wird.

Bevor auf diese sowie auf weitere Fragen im Zusammenhang mit disquotalen Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen eingegangen wird, soll zunächst zur besseren Einordnung der Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG ein Überblick über die weiteren gesellschaftsrechtlichen Vorgänge gegeben

werden, die ebenfalls Schenkungsteuer auslösen können (Abschnitt B). Anschließend wird die Entwicklung der schenkungsteuerlichen Behandlung disquotaler Einlagen und verdeckter Gewinnausschüttungen kurz nachgezeichnet (Abschnitt C). Im Rahmen der dann folgenden umfassenden Analyse der Neuregelungen (Abschnitt D bis I) werden vor allem die Anwendungsfälle erörtert, die für die Praxis von besonderer Bedeutung sind.

B. Schenkungsteuerliche Folgen gesellschaftsrechtlicher Vorgänge im ErbStG

Das ErbStG regelt in § 7 Abs. 5 bis 8 schenkungsteuerliche Folgen für bestimmte gesellschaftsrechtliche Vorgänge.

I. § 7 Abs. 5 ErbStG

So regelt zunächst § 7 Abs. 5 ErbStG, dass bei einer Schenkung der Beteiligung an einer Personengesellschaft, in deren Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, dass der neue Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft oder im Fall eines vorherigen Ausscheidens nur den Buchwert seines Kapitalanteils erhält, diese Bestimmungen bei der Feststellung der Bereicherung nicht berücksichtigt werden. Soweit die Bereicherung den Buchwert des Kapitalanteils übersteigt, gilt sie gem. § 7 Abs. 5 Satz 2 ErbStG als auflösend bedingt erworben. Die Vorschrift regelt nicht, dass die Schenkung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft dem Grunde nach dem ErbStG unterfällt, sondern setzt dies voraus. Geregelt ist nur die Wertermittlung. Insofern ist die Norm systematisch unzutreffend platziert.¹ Die Vorschrift findet nur Anwendung auf Anteile an Personengesellschaften, die unter Lebenden zugewendet werden.² Zu § 7 Abs. 7 ErbStG ist sie dahingehend abzugrenzen, dass im Fall von § 7 Abs. 5 ErbStG der Beschenkte bisher nicht Gesellschafter war und ihm ein Anteil zugewendet wird, während im Fall des § 7 Abs. 7 ErbStG die Beschenkten bereits Gesellschafter waren und ihnen nun die Differenz zwischen Anteilswert und Abfindungsanspruch zugewendet wird.³

¹ *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 121; *Schuck*, in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG, § 7, Rn. 209; *Fischer*, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 7, Rn. 510.

² *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7, Rn. 378; *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 124.

³ *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7, Rn. 378; *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 123.

Nach § 7 Abs. 5 Satz 1 ErbStG soll im Fall der Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Buchwertklausel nicht berücksichtigt werden, d.h., dass bei der Bestimmung der Höhe der Bereicherung der gemeine Wert zugrunde zu legen ist. Diese Besteuerung ohne Berücksichtigung der Buchwertklausel wird in dem Fall, dass später die Bedingung in Form der Auflösung der Gesellschaft oder des Ausscheidens des Gesellschafters eintritt, auf Antrag des Steuerpflichtigen gem. § 5 Abs. 2 BewG berichtigt. Dann wird ihm ein Teil der Steuer erstattet. Die Erstattung ist jedoch begrenzt auf den Betrag, der auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des Anteils im Zeitpunkt des Bedingungseintritts und dem Buchwert des Anteils bei Bedingungseintritt entfällt. Es wird für die Besteuerung unterstellt, dass stille Reserven, die bei Bedingungseintritt nicht mehr vorhanden sind, zuvor aufgelöst wurden und der ausgeschiedene Gesellschafter an ihnen beteiligt wurde.⁴ § 7 Abs. 5 ErbStG unterstellt also in einem ersten Schritt, dass bei der Schenkung eines Anteils an einer Personengesellschaft auch die stillen Reserven verschenkt werden. Wenn sich später herausstellt, dass der Beschenkte die stillen Reserven nicht realisieren konnte, wird eine Korrektur vorgenommen.⁵

Beispiel:⁶

1.	Buchwert des Anteils z. Z. der Schenkung:	1.000.000 €
	Steuerwert des Anteils z. Z. der Schenkung:	1.200.000 €
	Unterschiedsbetrag	200.000 €
2.	Buchwert des Anteils z. Z. des Ausscheidens:	1.500.000 €
	Steuerwert des Anteils z. Z. des Ausscheidens:	2.000.000 €
	Unterschiedsbetrag	500.000 €

Eine Erstattung nach § 7 Abs. 5 Satz 2 ErbStG ist nur im Hinblick auf die Steuer möglich, die auf den Unterschiedsbetrag von 200.000 € entfällt. Wäre der Unterschiedsbetrag zum Zeitpunkt des Ausscheidens niedriger als der Unterschiedsbetrag zum Zeitpunkt der Schenkung, könnte die Steuer nur für diesen niedrigeren Betrag erstattet werden.⁷

⁴ *Schuck*, in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, ErbStG, § 7, Rn. 213.

⁵ *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 123.

⁶ Beispiel aus H E 7.7 ErbStR 2011.

⁷ Zu Recht kritisch *Troll*, BB 1990, 674, 679.

Fraglich ist, ob § 7 Abs. 5 ErbStG auch Anwendung findet, wenn im Gesellschaftsvertrag eine Klausel vorgesehen ist, nach der ein ausscheidender Gesellschafter weniger als den gemeinen Wert seines Geschäftsanteils erhält, ohne dass die Höhe der Abfindung anhand des Buchwerts berechnet wird.⁸

Der Wortlaut der Norm bezieht sich nur auf Buchwertklauseln. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es, bei der Schenkung von Beteiligungen an Personengesellschaften auch die stillen Reserven steuerlich zu erfassen; diese gehen regelmäßig mit dem übertragenen Anteil auf den Beschenkten über. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Abfindungsanspruch in anderer Weise als durch eine Buchwertklausel begrenzt wird. Dennoch würde es zu weit greifen, die Regelung entgegen ihrem Wortlaut auf andere Klauseln anzuwenden, die den Abfindungsanspruch beschränken. Wenn aber lediglich eine „erweiterte Buchwertklausel“ vorliegt, der Abfindungsanspruch also unter Zugrundelegung des Buchwerts ermittelt wird, wobei dann noch ein Zu- oder Abschlag vorgenommen wird (beispielsweise „Buchwert abzüglich/zuzüglich 20 %“), kann man noch von einer Buchwertklausel sprechen und § 7 Abs. 5 ErbStG anwenden.⁹

II. § 7 Abs. 6 ErbStG

§ 7 Abs. 6 ErbStG regelt den Fall der überhöhten Gewinnbeteiligung. Hiernach gilt für den Fall, dass eine Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet wird, die insbesondere der Kapitaleinlage, der Arbeits- oder der sonstigen Leistung des Gesellschafters für die Gesellschaft nicht entspricht oder die einem fremden Dritten üblicherweise nicht eingeräumt würde, das Übermaß an Gewinnbeteiligung als selbstständige Schenkung, die mit dem Kapitalwert anzusetzen ist. Die Vorschrift richtet sich vor allem an Familienpersonengesellschaften.¹⁰ Sie ist vor dem Hintergrund der früheren Rechtslage zu sehen, nach der die Beteiligung an einer Personengesellschaft ausschließlich nach dem Vermögenswert bewertet wurde und der Ertragswert damit unerheblich war. Hieraus ergab sich die Möglichkeit, eine Beteiligung an einer Personengesellschaft mit einer

⁸ Dafür spricht sich *Weinmann*, in Moench/Weinmann, ErbStG, § 7, Rn. 232, aus.

⁹ *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 127; *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7, Rn. 379.

¹⁰ *Fischer*, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 7, Rn. 520; *Schaub*, in Wilms/Jochum, ErbStG, § 7, Rn. 319.

überhöhten Gewinnbeteiligung steuerlich vorteilhaft zu übertragen.¹¹ Einen nachträglichen Anwendungsbereich erhielt die Regelung durch die Einführung von § 97 Abs. 1a BewG durch das Jahressteuergesetz 1997.¹² Hiernach wird der Wert eines Anteils an einer Personengesellschaft ermittelt, indem der Wert der Personengesellschaft im Ganzen berechnet und dann im Verhältnis der Anteile auf die Gesellschafter aufgeteilt wird. Etwaige Gewinnverteilungsabreden bleiben unberücksichtigt.¹³

Für die Frage, ob eine Gewinnbeteiligung als überhöht im Sinne der Vorschrift anzusehen ist, sind einkommensteuerliche Grundsätze zugrunde zu legen.¹⁴ § 7 Abs. 6 ErbStG gilt nur für Personengesellschaften und betrifft nur Schenkungen unter Lebenden; bei Kapitalgesellschaften werden Gewinnverteilungsabreden bereits bei der Bewertung der Anteile berücksichtigt.¹⁵

Beispiel:

Vater V nimmt seinen nicht mitarbeitenden Sohn S als Kommanditisten in sein Unternehmen auf. Der durchschnittliche Jahresgewinn der letzten fünf Jahre beläuft sich auf 100.000 €. Der Anteil von S ist 50.000 € wert. Am Gewinn ist S mit 25 % beteiligt. Im Hinblick auf die Angemessenheit von Gewinnverteilungsabreden hat der BFH entschieden, dass bei einem nicht mitarbeitenden Kommanditisten eine Gewinnbeteiligung, die einer Rendite von bis zu 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung entspricht, angemessen ist.¹⁶ Angemessen wäre also ein jährlicher Gewinnanteil in Höhe von 7.500 €, tatsächlich erhält S jedes Jahr 25.000 €. Das Gewinnübermaß beträgt somit 17.500 €. Der Kapitalwert der Zuwendung berechnet sich gem. § 13 Abs. 2 BewG, er ist das 9,3-fache des Jahreswertes.¹⁷ Der Wert der Zuwendung beträgt also 162.750 €.

§ 7 Abs. 6 ErbStG erfasst jedenfalls solche Zuwendungen, bei denen der Anteil an der Personengesellschaft im Zeitpunkt der Schenkung mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung ausgestattet wird oder der bereits vor der Schen-

¹¹ *Fischer*, in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, § 7, Rn. 520.

¹² BGBl. I 1996, 2049.

¹³ *Weinmann*, in Moench/Weinmann, ErbStG, § 7, Rn. 243.

¹⁴ *Schaub*, in Wilms/Jochum, ErbStG, § 7, Rn. 322.

¹⁵ *Weinmann*, in Moench/Weinmann, ErbStG, § 7, Rn. 239.

¹⁶ BFH v. 29.5.1972, GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5.

¹⁷ Siehe R E 7.8 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2011.

kung mit einer überhöhten Gewinnbeteiligung ausgestattet war. Schwierig gestaltet sich die Abgrenzung zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wenn einem Gesellschafter zu einem Zeitpunkt nach der Aufnahme in die Gesellschaft eine überhöhte Gewinnbeteiligung zugewiesen wird. Nach R E 7.8 Abs. 2 ErbStR 2011 soll dieser Fall ebenfalls von § 7 Abs. 6 ErbStG erfasst sein. *Meincke* dagegen sieht diesen Vorgang als freigebige Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an. Aus dem Wortlaut von § 7 Abs. 6 ErbStG, nach dem das Übermaß als selbstständige Schenkung gelte, ergebe sich, dass Voraussetzung für den Tatbestand eine andere Schenkung sei. Wenn nicht im gleichen Zug der Anteil zugewendet werde, fehle es hieran.¹⁸ Für die Anwendung des § 7 Abs. 6 ErbStG in diesem Fall spricht indessen die größere Sachnähe, der Gesetzgeber wollte mit der Vorschrift gerade die überhöhte Gewinnbeteiligung schenkungsteuerlich erfassen.¹⁹

Hintergrund der Einführung von § 7 Abs. 6 ErbStG war die Vereinfachung der schenkungsteuerlichen Erfassung von überhöhten Gewinnbeteiligungen. Die zuvor zu dieser Fallgruppe ergangene Rechtsprechung war uneinheitlich und stellte die Finanzverwaltung vor Anwendungsprobleme. Kern des Problems war die Frage, wann eine Gewinnbeteiligung als überhöht anzusehen ist. Mit der Übernahme dieser Besteuerungsvoraussetzung in den Tatbestand der Norm wurde dieses Hindernis nicht beseitigt, sondern besteht gerade fort, sodass das Ziel der Vereinfachung nicht erreicht wurde.²⁰

III. § 7 Abs. 7 ErbStG

§ 7 Abs. 7 ErbStG regelt die schenkungsteuerlichen Folgen für den Fall, dass ein Gesellschafter unentgeltlich aus der Gesellschaft ausscheidet. Anlass für die Regelung des § 7 Abs. 7 ErbStG war die „Wagnisrechtsprechung“ des BFH. Hiernach liegt keine Schenkung an die Mitgesellschafter vor, wenn im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist, dass beim Ausscheiden eines Gesellschafters sein Anteil an den offenen und stillen Reserven der Gesellschaft auf die überlebenden Gesellschafter übergeht. Die gesellschaftsrechtliche Regelung stelle ihrem Charakter nach einen gegenseitigen Vertrag dar. Es sei ungewiss, welcher Gesellschafter zuerst versterben würde; jeder Gesellschafter ginge das Wagnis ein, dass sein Anteil an den offenen und

¹⁸ *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 137.

¹⁹ *Geck*, in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 7, Rn. 190.9; *Weinmann*, in Moench/Weinmann, ErbStG, § 7, Rn. 239.

²⁰ *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 133; *Geck*, in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 7, Rn. 187.

stillen Reserven den anderen Gesellschaftern zufalle. Die Verpflichtung jedes einzelnen Gesellschafter, im Fall seines Erstversterbens den anderen Gesellschaftern seinen Anteil an den Gesellschaftsreserven zu überlassen, stelle aus Sicht der Mitgesellschafter die Gegenleistung für ihre Verpflichtung dar.²¹ § 7 Abs. 7 ErbStG ist als Reaktion des (Steuer-) Gesetzgebers auf diese Rechtsprechung anzusehen. Es wird abweichend von der zivilrechtlichen Beurteilung, nach der bei einer derartigen Fallkonstellation eine entgeltliche Leistungsbeziehung vorliegt, eine Schenkung unterstellt.

Der BFH legt § 7 Abs. 7 ErbStG so aus, dass für die Erfüllung des Tatbestands kein subjektives Bewusstsein der Unentgeltlichkeit erforderlich ist. Dies ergebe sich aus einer Zusammenschau mit § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, der an den Begriff der „freigebigen Zuwendung“ anknüpft. Außerdem sei die Vorschrift als Fiktion ausgestaltet.²²

Das BVerfG hat zu § 7 Abs. 7 ErbStG entschieden, dass der gesetzgeberische Spielraum bei der Erschließung von Steuerquellen nicht überschritten sei, wenn die Differenz zwischen einer Leistung und der damit verbundenen Gegenleistung als unentgeltliche Zuwendung angesehen werde. Es sei außerdem verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn die Vorschrift so ausgelegt werde, dass sie kein subjektives Element enthalte. Besteuert werde das Vorliegen einer Leistung ohne Gegenleistung; die subjektive Vorstellung von dieser Unentgeltlichkeit sei zwar in diesem Fall häufig vorhanden, jedoch kein notwendiger Bestandteil.²³

§ 7 Abs. 7 ErbStG kommt – ebenso wie der parallelen Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 ErbStG, die in vergleichbaren Fällen eines Erwerbes von Todes wegen anzuwenden ist²⁴ – nach der Erbschaftsteuerreform 2009 eine größere Bedeutung zu. Es werden nun nicht mehr die ertragsteuerlichen Buchwerte (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) und die nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten Werte von Anteilen an Kapitalgesellschaften, sondern grundsätzlich für alle Formen von Unternehmensvermögen die Verkehrswerte zugrunde gelegt (§§ 109 Abs. 2, 11 Abs. 2 BewG), um zu ermitteln, ob diese den jeweiligen Abfindungsanspruch übersteigen. Aufgrund der Neubewertung des Unternehmensvermögens ist die Differenz

²¹ BFH v. 15.5.1953, III 65/51 S, BStBl. III 1953, 199; ebenso für das Zivilrecht BGH v. 22.11.1956, II ZR 222/55, BGHZ 22, 186.

²² BFH v. 1.7.1992, II R 12/90, BStBl. II 1992, 925.

²³ BVerfG v. 9.7.1993, 2 BvR 1527/92, Information StW 1993, 573.

²⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen nachstehend unter B. III.1.

zum Buchwert und damit die Steuerbelastung für die verbleibenden Gesellschafter in der Regel deutlich höher.

1. § 7 Abs. 7 Satz 1 und 2 ErbStG

Gem. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungsanspruch übersteigt. Wenn also der ausscheidende Gesellschafter unter dem steuerlichen Anteilswert abgefunden wird, liegt für die verbleibenden Gesellschafter ein Schenkungsteuertatbestand vor.

§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG betrifft den Fall, dass aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Regelung einer GmbH der Geschäftsanteil eines Gesellschafters bei dessen Ausscheiden eingezogen wird und der Anteilswert im Sinne von § 12 ErbStG den Abfindungsanspruch übersteigt. Die insoweit bewirkte Werterhöhung der Anteile der verbleibenden Gesellschafter gilt dann als Schenkung des ausgeschiedenen Gesellschafters. Die Vorschrift betrifft also den Fall der Einziehungsklausel bei der GmbH.

Parallel zu § 7 Abs. 7 Satz 1 und 2 ErbStG ist § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 ErbStG ausgestaltet. Die Vorschriften regeln die vergleichbaren Sachverhalte für den Fall, dass der Gesellschafter durch Tod ausscheidet bzw. ein GmbH-Anteil beim Tod des Gesellschafters eingezogen wird. Hiernach liegen dann Erwerbe von Todes wegen vor.

Bei Personengesellschaften finden § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG und § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG im Fall der Anwachsung im Sinne von § 738 BGB Anwendung. Hierbei handelt es sich nicht um eine rechtsgeschäftliche Übertragung, sondern die Berechtigung des Ausscheidenden fällt fort und die Anteile der verbleibenden Gesellschafter am Gesamthandsvermögen vergrößern sich kraft Gesetzes.²⁵ Bei der offenen Handelsgesellschaft wird beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft kraft Gesetzes mit den verbleibenden Gesellschaftern fortgesetzt (§ 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB) und der Anteil des verstorbenen Gesellschafters wächst den verbleibenden Gesellschaftern an

²⁵ OLG Köln v. 24.11.2000, 16 Wx 123/00, NJW-RR 2002, 519; *Kilian*, in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 738, Rn. 3f.

(§ 105 Abs. 3 HGB in Verbindung mit § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB). Bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts dagegen führt der Tod eines Gesellschafters gem. § 727 Abs. 1 BGB zu ihrer Auflösung, sodass für eine Fortsetzung der Gesellschaft eine Fortsetzungsklausel im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden muss. Bei der Kommanditgesellschaft ist zwischen dem Komplementär und dem Kommanditisten zu differenzieren. Beim Tod des Komplementärs wird die KG wie beim Tod eines oHG-Gesellschafters fortgeführt (§ 161 Abs. 2 in Verbindung mit § 131 Abs. 3 Nr. 1 HGB). Stirbt der Kommanditist, wird die Gesellschaft gem. § 177 HGB, wenn keine abweichende vertragliche Regelung getroffen wurde, mit den Erben fortgesetzt. Gesellschaftsverträge von Personengesellschaften sehen häufig vor, dass der Abfindungsanspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters auf den Buchwert seines Anteils beschränkt ist, um die Berechnung des Abfindungsanspruchs zu erleichtern und die Gesellschaft nicht in Liquiditätsprobleme zu bringen.²⁶

Beispiel:²⁷

Gesellschafter der ABC-OHG sind A, B und C mit einem Anteil von jeweils einem Drittel. Der Gesellschaftsvertrag sieht vor, dass beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft fortgesetzt wird und die Erben zum Buchwert abgefunden werden. A stirbt. Sein Anteil hat einen Buchwert von 300.000 €, tatsächlich ist er 500.000 € wert. Der Anwachsungserwerb von B und C wird gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG als Schenkung auf den Todesfall behandelt, ihre erbschaftsteuerliche Bereicherung beträgt jeweils 100.000 €. Auf den Erwerb sind die Begünstigungen nach §§ 13a, 19a ErbStG anwendbar.

Bei Kapitalgesellschaften gibt es keinen Anwachsungserwerb. Der Anteil an einer GmbH ist gem. § 15 Abs. 1 GmbHG grundsätzlich vererblich, auch Anteile an Aktiengesellschaften sind vererblich. Um den Eintritt eines unliebsamen Erben in eine Kapitalgesellschaft zu verhindern, gibt es die Möglichkeit, im Gesellschaftsvertrag zu vereinbaren, dass unter bestimmten Voraussetzungen der Geschäftsanteil unmittelbar nach dem Übergang auf den Erben durch Gesellschafterbeschluss eingezogen werden kann (§ 34 Abs. 2 GmbHG). Der Erbe erhält dann einen Abfindungsanspruch. Es kann auch eine Abtretungsklausel festgelegt werden, wonach der Erbe den geerbten Geschäftsanteils gegen Zahlung einer Abfindung abtreten muss.²⁸ Die Vereinbarung von Abtretungs- und Einziehungsklauseln in Gesellschaftsver-

²⁶ *Schmidt*, in MünchKomm, HGB, § 131, Rn. 150.

²⁷ Nach H E 3.4 Abs. 2 ErbStR 2011.

²⁸ BGH v. 5.11.1984, II ZR 147/83, NJW 1985, 2529.

trägen ist auch unabhängig vom Erbfall möglich, in der Praxis werden sie beispielsweise für den Fall der Insolvenz eines Gesellschafters vereinbart.²⁹ Weiterhin ist gem. § 33 GmbHG der Erwerb eigener Geschäftsanteile durch die GmbH grundsätzlich zulässig. Zum Zweck der Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung sind aber Beschränkungen dahingehend vorgesehen, dass die Anteile bereits voll eingezahlt sein müssen und der Erwerb aus ungebundenem Kapital erfolgen muss.³⁰

§ 7 Abs. 7 Satz 2 und § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG enthalten Regelungen für den Fall, dass im Gesellschaftsvertrag einer GmbH vereinbart ist, dass der Anteil eines Gesellschafters bei dessen Ausscheiden bzw. Tod unter bestimmten Voraussetzungen eingezogen wird und der sich nach § 12 ErbStG ergebende Wert seines Anteils den Abfindungsanspruch übersteigt.

Beispiel:

An der gewerblich tätigen ABC-GmbH sind A, B und C zu jeweils einem Drittel beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag wird bei der Insolvenz eines Gesellschafters sein Anteil eingezogen und der Ausscheidende wird zum Buchwert abgefunden. A wird insolvent und scheidet aus. Sein Geschäftsanteil hat einen Buchwert von 500.000 €, tatsächlich ist er 1.000.000 € wert. Der Erwerb bei B und C wird als Schenkung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG behandelt. Sie haben jeweils eine Bereicherung von 250.000 € zu versteuern.

Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass auf § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG die Steuerbegünstigungen nach den §§ 13a und 19a ErbStG nicht anwendbar sind, da die Gesellschafter selbst keine Anteile erwerben würden (R 7 Abs. 3 Satz 9 ErbStR 2003). Dies ist nicht sachgerecht. Wenn der Besteuerungstatbestand eine Schenkung für den Fall erfasst, dass der Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer GmbH bei dessen Tod eingezogen wird und der Wert seines Anteils den Abfindungsanspruch übersteigt, so ist auch im Hinblick auf die Anwendung steuerlicher Begünstigungen der Fall zugrunde zu legen, dass der ausscheidende Gesellschafter den verbleibenden Gesellschaftern seinen Anteil zuwendet. Es erhöht sich nämlich mittelbar der Wert der Anteile der verbleibenden Gesellschafter und gerade diese mittelbare Bereicherung wird als schenkungsteuerbarer Vorgang erfasst. Nach dem

²⁹ Siehe eingehend *Clevinghaus*, RNotZ 2011, 449.

³⁰ Siehe weiterführend *Hueck/Fastrich*, in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 33, Rn. 1ff.

Sinn und Zweck der Begünstigungen sollen gerade die verbleibenden Gesellschafter, die das Unternehmen fortführen, steuerlich entlastet werden. Demnach ist eine Anwendung der Begünstigungen auch bei einer Einziehung geboten.³¹

Beim Erwerb eigener Anteile durch die GmbH liegt dann eine Schenkung im Sinne von § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG an die GmbH vor, wenn die an den Gesellschafter geleistete Abfindung oder das Entgelt hinter dem gemeinen Wert der Anteile zurückbleibt und die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift vorliegen. Wenn dagegen die Abfindung oder das Entgelt den gemeinen Wert der Anteile übersteigt, handelt es sich um eine freigebige Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter, die den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt.³²

2. § 7 Abs. 7 Satz 3 in Verbindung mit § 10 Abs. 10 ErbStG

§ 7 Abs. 7 Satz 3 ErbStG und § 10 Abs. 10 ErbStG wurden durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009³³ in das Gesetz eingefügt. Geregelt ist der Fall, dass ein Erbe zwar zunächst Gesellschafter wird, jedoch unverzüglich nach Eintreten in die Gesellschafterstellung aufgrund gesellschaftsvertraglicher Regelung die Beteiligung gegen Zahlung einer Abfindung wieder herausgeben muss. Übersteigt dann der Wert im Sinne von § 12 ErbStG den Abfindungsanspruch, liegt gem. § 7 Abs. 7 Satz 3 ErbStG eine Schenkung unter Lebenden vor.

§ 10 Abs. 10 Satz 1 ErbStG betrifft den Ein- und sofortigen Austritt im Hinblick auf eine Personengesellschaft. Die gesellschaftsvertragliche Klausel kann beispielsweise derart ausgestaltet sein, dass beim Fehlen einer bestimmten Qualifikation die Pflicht zum sofortigen Ausscheiden besteht.³⁴ Auf die Bereicherung der verbleibenden Gesellschafter sind die §§ 13a, 19a ErbStG anwendbar, sie erwerben Anteile am Betriebsvermögen. Der Abfindungsanspruch des ausscheidenden Erben ist nicht begünstigt.³⁵

³¹ Crezelius, ZEV 2009, 1, 5; Neumayer/Imschweiler, DStR 2010, 201, 205; Milatz/Kämper, GmbHHR 2009, 470, 475; Klose, GmbHHR 2010, 300, 30.

³² Nun ausdrücklich für diese Fallgestaltungen der gleichlautende Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 2.4.

³³ BGBl. I 2008, 3018.

³⁴ R E 10.13 Abs. 1 ErbStR 2011.

³⁵ R E 10.13 Abs. 1, 3 ErbStR 2011.

§ 10 Abs. 10 Satz 2 ErbStG regelt den vergleichbaren Sachverhalt für einen GmbH-Anteil. Erfasst ist einerseits der Fall, dass der Erbe durch gesellschaftsvertragliche Regelung verpflichtet ist, den Anteil unverzüglich an die Mitgesellschafter zu übertragen und andererseits, dass der Gesellschaftsvertrag die Einziehung des Anteils vorsieht. In letztem Fall sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung die Vorschriften der §§ 13a, 19a ErbStG nicht anwendbar sein, da die verbleibenden Gesellschafter selbst keine Anteile erwerben würden.³⁶ Dies widerspricht dem Sinn und Zweck der Begünstigungen.³⁷

Beispiel:

An der XYZ-GmbH sind die Brüder X, Y und Z zu jeweils einem Drittel beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass beim Erwerb eines Geschäftsanteils durch eine Person, die nicht Abkömmling oder Ehegatte eines Gesellschafters ist, der Geschäftsanteil durch Gesellschafterbeschluss eingezogen werden kann. Die Abfindung soll dann zum Buchwert des Anteils erfolgen. X stirbt. Er hat seine Schwester als Alleinerbin eingesetzt. Y und Z beschließen die Einziehung ihres Anteils. Der Buchwert beträgt 500.000 €, tatsächlich ist der Anteil 1.000.000 € wert. Y und Z sind jeweils in Höhe von 250.000 € bereichert.

Ungeklärt ist, welches Konkurrenzverhältnis zwischen § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 ErbStG und § 7 Abs. 7 Satz 3 in Verbindung mit § 10 Abs. 10 Satz 1 und 2 ErbStG besteht. Die Vorschriften erfassen jeweils den gleichen Fall, nämlich, dass anlässlich des Todes eines Gesellschafters sein Anteil abgetreten bzw. eingezogen wird und der Abfindungsanspruch den Wert im Sinne von § 12 ErbStG übersteigt. Wenn man nun § 7 Abs. 7 Satz 3 in Verbindung mit § 10 Abs. 10 Satz 1 und 2 ErbStG anwendet, liegt eine Zuwendung unter Lebenden vor, Schenker ist der Erbe des verstorbenen Gesellschafters. Wendet man dagegen § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 ErbStG an, handelt es sich um einen Erwerb von Todes wegen, sodass für die Steuerklasse das Verhältnis zum Erblasser zugrunde zu legen ist. § 10 Abs. 10 Satz 2 1. Alt. ErbStG hat dahingehend einen kleineren Anwendungsbereich als § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG, da er sich einerseits nur auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung und andererseits nur auf die Abtretung an die Mitgesellschafter bezieht. In diesen Fällen ist die Vorschrift des § 10 Abs. 10 Satz 2 1. Alt. ErbStG *lex specialis*.³⁸

³⁶ R E 10.13 Abs. 3 Satz 4 ErbStR 2011.

³⁷ Siehe bereits oben unter Tz. B. III. 1.

³⁸ *Ivens*, GmbHR 2011, 465, 471; *Hübner/Maurer*, ZEV 2009, 428, 430.

Das Verhältnis zwischen § 10 Abs. 10 Satz 2 2. Alt. ErbStG und § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG stellt sich als schwieriger dar. Beide Vorschriften beziehen sich ausschließlich auf die GmbH. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG erfasst dem Wortlaut nach die Einziehung des Anteils des Gesellschafters „bei dessen Tod“. Zu Recht weisen *Klose* und *Ivens* darauf hin, dass eine gesellschaftsvertragliche Klausel, die die automatische Einziehung eines Gesellschaftersanteils beim Tod des Gesellschafters vorsieht, zivilrechtlich unzulässig ist.³⁹ Es ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber eine Norm ohne Anwendungsbereich erlassen wollte, die erst in dem Fall, dass zukünftig eine solche Klausel gesellschaftsrechtlich möglich würde, eingreifen könnte.⁴⁰ Vielmehr handelt es sich wohl um eine fehlerhafte Formulierung. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG ist parallel zu § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG gefasst, der die Einziehung „bei dessen Ausscheiden“ regelt. Dem Sinn und Zweck nach sollte also der Fall geregelt werden, dass ein Gesellschafter stirbt und aufgrund eines Beschlusses der verbleibenden Gesellschafter sein an den Erben übergegangener Anteil eingezogen wird. Eben dieser Fall wird auch von § 10 Abs. 10 Satz 2 2. Alt. ErbStG erfasst, sodass der Sachverhalt zunächst unter zwei Besteuerungstatbestände fällt. Unterschiede zeigen sich – wie bei § 10 Abs. 10 Satz 2 1. Alt. ErbStG – in den Rechtsfolgen. So ist bei einer Schenkung unter Lebenden der Erbe des verstorbenen Erblassers als Schenker anzusehen und die Steuerklasse bestimmt sich nach dem Verhältnis zu ihm. Bei einer Schenkung auf den Todesfall dagegen ist Schenker der Erblasser.⁴¹ Letztlich ist aber § 10 Abs. 10 Satz 2 2. Alt. ErbStG in dieser Konstellation die allein anzuwendende Vorschrift. Einerseits gebührt der Norm als späterer Regelung (*lex posterior*) der Vorrang. Andererseits kann es nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprochen haben, einen bereits schenkungssteuerlich erfassten Sachverhalt erneut zu regeln. Wenn man berücksichtigt, dass sich aus der Neuregelung andere Rechtsfolgen ergeben, so ist davon auszugehen, dass es dem Willen des Gesetzgebers entspricht, insoweit eine Änderung der Rechtslage herbeizuführen.

³⁹ *Klose*, GmbHR 2010, 300, 302; *Ivens*, GmbHR 2011, 465, 473.

⁴⁰ So aber *Ivens*, GmbHR 2011, 465, 473.

⁴¹ *Hübner/Maurer*, ZEV 2009, 428, 429.

C. Entwicklung der schenkungsteuerlichen Behandlung von disquotalen Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen

I. Frühere Gesetzeslage

Bis zur Einführung von § 7 Abs. 8 ErbStG durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG)⁴² im Jahr 2011 gab es keine ausdrückliche gesetzliche Regelung zur schenkungsteuerlichen Behandlung von disquotalen Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen. Sie waren daher an den allgemeinen Regeln, insbesondere an § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, zu messen. Hiernach gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Auf Grundlage dieser Norm entwickelten Finanzverwaltung und Rechtsprechung unterschiedliche Ansätze zur schenkungsteuerlichen Behandlung von disquotalen Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen.

II. Frühere Rechtsprechung

1. Disquotale Einlage

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass disquotale Einlagen in eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich keine freigebigen Zuwendungen zwischen den Gesellschaftern bewirken. Empfänger der Zuwendung seien nämlich nicht die Gesellschafter, sondern sei die Gesellschaft selbst. Sie werde auf Kosten des Zuwendenden bereichert im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Dass sich der Wert der Anteile der Gesellschafter durch die Zuwendung an die Gesellschaft erhöhe, sei lediglich Folge ihrer Gesellschafterstellung. Diese stelle den Rechtsgrund für diese Vermögensverschiebung dar. Die Gesellschafter seien insofern nicht „auf Kosten“ des Zuwendenden bereichert.⁴³ Unentgeltliche Zuwendungen an juristische Personen seien bei diesen und nicht bei den Gesellschaftern zu erfassen.⁴⁴ Der BFH hat insbesondere auf die rechtliche Selbstständigkeit der Kapitalgesellschaft abgestellt, die eine Zurechnung des Vermögensvorteils zwischen den Ge-

⁴² BGBl. I 2011, 2592.

⁴³ BFH v. 25.10.1995, II R 67/93, BStBl. II 1996, 160.

⁴⁴ BFH v. 17.04.1996, II R 16/93, BStBl. II 1996, 454; v. 19.6.1996, II R 83/92, BStBl. II 1996, 616.

sellschaftern mit Hilfe einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise verbiete. Maßgebend sei im Rahmen von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ausschließlich die Zivilrechtslage.⁴⁵ Die Mitgesellschafter hätten zwar einen Vermögensvorteil erzielt, seien aber nicht im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bereichert. Voraussetzung für eine Schenkung zwischen den Gesellschaftern sei eine substanzielle Vermögensverschiebung. Die Annahme einer Schenkung sei ausgeschlossen, wenn ein rechtlicher Zusammenhang zu einem Gemeinschaftszweck bestehe, wie er von einer Kapitalgesellschaft verfolgt werde. Die Zuwendung sei daher nicht als unentgeltlich anzusehen, es handle sich vielmehr um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang.⁴⁶ Dieser Zweck stelle eine die Vermögensverschiebung neutralisierende Gegenleistung dar. Dass die Mitgesellschafter wirtschaftlich von der disquotalen Einlage profitieren, ist hiernach unbeachtlich.⁴⁷

2. Kapitalerhöhung mit Neueintritt oder Neugründung

Wenn dagegen im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Gesellschafter in die Gesellschaft aufgenommen werden und diese ihre Anteile zum Nennwert erwerben, der unterhalb des Verkehrswertes liegt, so hat der BFH eine freigebige Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG angenommen. Der neue Gesellschafter sei durch den Erwerb der neuen Anteile auf Kosten des Altgesellschafter bereichert. Einerseits sei dessen Beteiligungsquote nun geringer, außerdem sei der neue Anteil an der Gesellschaft proportional an ihrem bisherigen Vermögen beteiligt, ohne dass das neu eingezahlte Kapital dies ausgleiche. In subjektiver Hinsicht könne die Freigebigkeit der Zuwendung darin gesehen werden, dass der Altgesellschafter wisse, dass der tatsächliche Wert der neuen Anteile über ihrem Nennwert liege und er zur Übertragung nicht verpflichtet sei.⁴⁸

Ebenso sei im Fall der Neugründung einer GmbH die Annahme einer freigebigen Zuwendung möglich, wenn ein Gesellschafter dadurch bereichert werde, dass ein anderer Gesellschafter sein Einzelunternehmen zu Buchwerten in die Gesellschaft einbringe. Die Freigebigkeit des Einbringenden ergebe

⁴⁵ BFH v. 29.11.2006, II R 42/05, BStBl. II 2007, 319.

⁴⁶ BFH v. v. 17.04.1996, II R 16/93, BStBl. II 1996, 454; v. 17.10.2007, II R 63/05, BStBl. II 2008, 381.

⁴⁷ *Tolksdorf*, DStR 2010, 423, 424.

⁴⁸ BFH v. 20.12.2000, II R 42/99, BStBl. II 2001, 454; v. 30.05.2001, II R 6/98, BFH/NV 2002, 26.

sich dann daraus, dass diesem das Vorhandensein von stillen Reserven in seinem Einzelunternehmen bewusst sei und er außerdem wisse, dass er zur Einbringung nicht verpflichtet sei.⁴⁹

Aus Sicht des BFH unterscheiden sich die Fälle einer Neugründung oder einer Kapitalerhöhung, verbunden mit dem Neueintritt eines Gesellschafters, dahingehend vom Fall der disquotalen Einlage, dass in diesen Fällen ein „Substanzübergang“ stattfinden soll.⁵⁰

III. Frühere Verwaltungsansicht

Die Finanzverwaltung hat in den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 zur Anwendung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Grundsätze zur schenkungsteuerlichen Behandlung von Leistungen durch Gesellschafter und Dritte an Kapitalgesellschaften festgelegt.

1. Leistungen an die Gesellschaft

Hiernach war bei Leistungen an die Gesellschaft zunächst danach zu differenzieren, ob die Leistung durch einen Gesellschafter oder durch einen Dritten erbracht wurde.

a. Leistung eines Gesellschafters

aa. Keine Zuwendung an die Gesellschaft

Bei einer Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft handelte es sich gem. R 18 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 2003 a.F. nicht um eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft. In Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH sollte die Freigebigkeit der Zuwendung ausgeschlossen sein, wenn diese in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gesellschaftszweck steht (R 18 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003 a.F.). Sofern der Gesellschafter beabsichtigte, das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch eine Zuwendung zu erhöhen, diene dies dem Gesellschaftszweck; Rechtsgrund für die Leistung sei die allgemeine mitgliedschaftliche Zweckförderungspflicht.

⁴⁹ BFH v. 12.07.2005, II R 8/04, BStBl. II 2005, 845.

⁵⁰ Zu Recht kritisch hierzu *Birnbaum*, ZEV 2009, 125.

bb. Mögliche Zuwendung an die Gesellschafter

In der Leistung eines Gesellschafters konnte gem. R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 a.F. eine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter liegen. Der Zuwendungsgegenstand musste nicht einlagefähig im Sinne des Handels- oder Steuerbilanzrechts sein (R 18 Abs. 5 ErbStR 2003 a.F.); es sollte vielmehr jede Leistung und insbesondere auch die Zuwendung eines Nutzungsvorteils erfasst sein.

Voraussetzung für die Annahme einer freigebigen Zuwendung war, dass sie zur Abkürzung des Leistungsweges direkt an die Gesellschaft erbracht wurde und der leistende Gesellschafter das Ziel verfolgte, den oder die anderen Gesellschafter durch die Werterhöhung unentgeltlich zu bereichern. Es sollte für die Annahme einer solchen Zuwendung nicht ausreichen, wenn der leistende Gesellschafter die Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter nur als unvermeidbare Folge seiner Leistung ansah. Er musste neben der Förderung des Gesellschaftszwecks zumindest auch eine freigebige Zuwendung der anderen Gesellschafter beabsichtigen. Für die Prüfung dieser subjektiven Komponente unterschied die Finanzverwaltung zwischen Gesellschaftern, die Angehörige im Sinne von § 15 AO sind, und solchen, die sich als fremde Dritte gegenüberstehen.

(1) Mitgesellschafter = fremde Dritte

Bei Gesellschaftern, die sich als fremde Dritte gegenüberstehen, sollte grundsätzlich angenommen werden, dass Ziel einer Leistung an die Gesellschaft ausschließlich die Förderung des Gesellschaftszwecks ist. Nur bei Vorliegen von besonderen Umständen war hiernach eine abweichende Würdigung angezeigt, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung an die anderen Gesellschafter führen konnte. Solche Umstände lagen insbesondere dann vor, wenn die Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter auffallend hoch war, sodass die Leistung offensichtlich im Gegensatz zu den eigenen wirtschaftlichen Interessen des Leistenden stand. In solchen Fällen war dann anhand einer Gesamtbetrachtung der Umstände im Einzelfall festzustellen, ob die subjektive Komponente vorlag. Lagen keine besonderen Umstände vor, so wurde die Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter als bloßer Reflex der Förderung des Gesellschaftszwecks angesehen, der keine schenkungssteuerlichen Folgen hatte.

(2) Mitgesellschafter = Angehörige

Wenn die anderen Gesellschafter Angehörige im Sinne von § 15 AO, Verwandte oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft waren, so war grundsätzlich davon auszugehen, dass mit der Leistung an die Gesellschaft neben der Förderung des Gesellschaftszwecks auch eine Zuwendung an die Mitgesellschafter in Form einer Werterhöhung ihrer Anteile beabsichtigt war. Der leistende Gesellschafter konnte diese Vermutung widerlegen, indem er glaubhaft machte, dass er allein die Förderung des Gesellschaftszwecks beabsichtigt hatte und die Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter lediglich eine unvermeidbare Folge der von ihm vorgenommenen Gestaltung war.

b. Leistung eines Dritten

Wurde eine unentgeltliche Leistung an die Gesellschaft von einem nicht an ihr beteiligten Dritten erbracht, so war zu bestimmen, ob entweder eine Zuwendung an einen, mehrere oder alle Gesellschafter vorlag, die zur Abkürzung des Leistungswegs an die Gesellschaft erbracht wurde oder ob eine Zuwendung an die Gesellschaft selbst vorlag. Für die Einordnung sollte es keine Rolle spielen, dass eine steuerbare Zuwendung an die Gesellschaft als juristische Person grundsätzlich möglich sei. Vielmehr sollte anhand objektiver Kriterien die Willensrichtung des Leistenden ermittelt werden. Grundsätzlich wurde davon ausgegangen, dass dieser die an der Gesellschaft beteiligten natürlichen Personen habe bereichern wollen. Diese Annahme wurde dann verstärkt, wenn der Leistende in einer persönlichen Beziehung zu den Gesellschaftern stand. Für eine freigebige Zuwendung nach Maßgabe dieser Grundsätze war gem. R 18 Abs. 5 ErbStR 2003 a.F. nicht erforderlich, dass der Zuwendungsgegenstand einlagefähig war. Zuwendungsfähig sollte vielmehr jede Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft sein, wozu auch bloße Nutzungsvorteile gerechnet wurden. Wenn nun nach Beurteilung anhand dieser Grundsätze eine freigebige Zuwendung an einen Gesellschafter vorlag, so sollte insoweit Schenkungsteuer anfallen, als bei Anwendung der Bewertungsvorschriften eine steuerlich quantifizierbare Bereicherung vorlag (R 18 Abs. 6 ErbStR 2003 a.F.).

2. Leistungen an die Gesellschafter oder nahestehende Personen

Wenn die Gesellschaft an ihre Gesellschafter Leistungen erbrachte, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren, so sollten diese als Kapitalrückzahlung oder als (verdeckte) Gewinnausschüttung eingeordnet werden.

Bei beiden handelte es sich gem. R 18 Abs. 7 ErbStR 2003 a.F. nicht um steuerbare Zuwendungen an die Gesellschafter.

Wenn die Gesellschaft Leistungen an eine einem Gesellschafter nahestehende Person erbrachte, so sollte keine steuerbare Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter vorliegen (R 18 Abs. 8 ErbStR 2003 a.F.). Als denkbar wurde aber eine freigebige Zuwendung an die nahestehende Person angesehen, die entweder von der Gesellschaft oder dem Gesellschafter erbracht werde.

IV. Neuere BFH-Rechtsprechung

Die Diskussion um die schenkungsteuerliche Behandlung von disquotalen Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen wurde durch zwei Urteile des BFH aus den Jahren 2007 und 2009 weiter vorangetrieben.

1. Verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen

Das Urteil des BFH vom 7.11.2007⁵¹ erging zur verdeckten Gewinnausschüttung: Die Ehefrau eines Mitgesellschafters und Geschäftsführers einer GmbH war für die GmbH als freie Mitarbeiterin tätig. Die GmbH zahlte ihr einen Lohn für ihre Tätigkeit, der unter Angemessenheitsgesichtspunkten als überhöht angesehen wurde. Teile der Vergütung wurden demgemäß ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt. Das Finanzamt sah in den verdeckten Gewinnausschüttungen freigebige Zuwendungen im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und setzte zusätzlich Schenkungsteuer fest.

Der BFH entschied hierzu, dass in der verdeckten Gewinnausschüttung keine freigebige Zuwendung des Ehemanns an seine Frau lag, weil zwischen den Eheleuten keine Vermögensverschiebung in Form einer Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und einer Vermögensmehrung auf der Seite des Beschenkten stattgefunden habe. Zwar könne eine solche grundsätzlich auch unter Einbeziehung eines Dritten vorgenommen werden, wenn hierdurch der Leistungsweg abgekürzt werde. Es sei auch nicht erforderlich, dass eine Identität zwischen dem Gegenstand der Entreichung und dem Gegenstand der Bereicherung vorliege. Maßgeblich sei jeweils das Innenverhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Bereicherten.

⁵¹ BFH v. 7.11.2007, II R 28/06, BStBl. II 2008, 258.

Eine solche Konstellation liege aber bei einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person nicht vor. Dort fehle es nämlich an der Vermögensverschiebung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person. Zwar werde ertragsteuerlich die verdeckte Gewinnausschüttung so behandelt, als hätte die Gesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vorteil zugewendet und dieser ihn dann an die nahestehende Person weitergegeben. Eine solche (wirtschaftliche) Betrachtungsweise sei aber für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer unzulässig, da es sich hierbei um eine Verkehrsteuer handle. Für Steuerarten, die an zivilrechtliche Vorgänge anknüpfen, sei eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht oder nur in Einzelfällen möglich. Die Frage, ob eine freigebige Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliege, dürfe also ausschließlich anhand zivilrechtlicher Maßstäbe beurteilt werden. Die Zurechnung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten sei unerheblich. Die GmbH habe die Leistung aus ihrem Gesellschaftsvermögen erbracht. Aufgrund der rechtlichen Selbstständigkeit der Kapitalgesellschaft fehle es somit an einer Vermögensverschiebung zwischen den Eheleuten.

Der BFH betont in seinem Urteil (*obiter dictum*), dass die Annahme einer freigebigen Zuwendung der GmbH an die Ehefrau des Gesellschafters möglich sei und insoweit Schenkungsteuer anfallen könne.

2. Disquotale Einlage unter nahestehenden Personen

Das Urteil des BFH vom 9.12.2009⁵² erging zur disquotalen Einlage: An einer GmbH waren u.a. Eheleute beteiligt. Das Stammkapital der GmbH wurde durch zwei ihrer Gesellschafter erhöht, indem diese ihre Anteile an einer anderen GmbH, an der sie jeweils hälftig beteiligt waren, einbrachten. Unter den einbringenden Gesellschaftern befand sich der Ehemann. Das Finanzamt sah in der Einbringung der Anteile eine freigebige Zuwendung des Ehemannes an seine Ehefrau und setzte dementsprechend Schenkungsteuer fest.

Der BFH entschied hierzu, dass für eine freigebige Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine Vermögensverschiebung, also eine Vermögensminderung, seitens des Schenkers und eine Vermögensmehrung seitens des Beschenkten erforderlich sei. Ebenso wie im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung sei für die Frage, ob eine Schenkung vorliege, ausschließlich die zivilrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes von Bedeutung; es dürfe

⁵² BFH v. 9.12.2009, II R 28/08, BStBl. II 2010, 566.

keine wirtschaftliche Betrachtung dahingehend vorgenommen werden, wem Vermögen oder Einkommen zuzurechnen sei. Bei einer disquotalen Einlage liege nach dieser Betrachtung keine freigebige Zuwendung vor. Angesichts der rechtlichen Selbstständigkeit der GmbH sei eine Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern nicht denkbar. Die ertragsteuerliche Beurteilung des Sachverhalts sei für die Schenkungsteuer als Verkehrsteuer unerheblich. Daher sei keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an seine Ehefrau anzunehmen. Soweit sich aus R 18 der Erbschaftsteuer-Richtlinien eine andere Beurteilung ergebe, könne dieser nicht gefolgt werden.⁵³

V. Änderung der Haltung der Finanzverwaltung: Ländererlass vom 20.10.2010

Mit dem gleichlautenden Ländererlass vom 20.10.2010⁵⁴ hat die Finanzverwaltung vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BFH die in der Erbschaftsteuer-Richtlinie festgelegten Grundsätze aufgegeben. Hiernach ist R 18 ErbStR 2003 nicht mehr anzuwenden. Für die verschiedenen Fallgruppen wurden neue Maßstäbe festgelegt.

1. Disquotale Einlage

Für die disquotale Einlage wurde festgelegt, dass die Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter infolge der Einlage eines Gesellschafters grundsätzlich keine steuerbare Zuwendung des einlegenden Gesellschafters an seine Mitgesellschafter darstellt. Hiervon werden jedoch verschiedene Ausnahmen zugelassen:

Bei einer (offenen oder verdeckten) Ausschüttung im zeitlichen Zusammenhang mit einer Einlage liege eine Zuwendung des Einlegenden im Sinne einer Weiterleitung des eingelegten Vermögens an den jeweils Beschenkten vor. Weiterhin sei eine freigebige Zuwendung im Fall einer Neugründung einer Gesellschaft anzunehmen, wenn ein Gesellschafter für die Erbringung seiner Stammeinlage keine gleichwertige Kapitalbeteiligung erhalte. Es liege dann eine Schenkung des einbringenden Gesellschafters an die Mitgesellschafter vor (Tz. 1.2).

⁵³ R 18 der Erbschaftsteuer-Richtlinien ging in derartigen Fallkonstellationen davon aus, dass der Gesellschafter mit seiner Leistung auch eine Zuwendung an die nahestehende Person beabsichtigte.

⁵⁴ Gleichlautender Ländererlass v. 20.10.2010, BStBl. I 2010, 1207.

Keine Zuwendung an die anderen Gesellschafter soll dagegen vorliegen, wenn ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile an der Gesellschaft gegen eine Einlage erhalte, die den Wert der Anteile übersteigt (Tz. 1.3). Wenn aber ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile gegen eine zu geringe Einlage und ohne weitere Verpflichtungen eingehen zu müssen erhalte, stelle dies eine Zuwendung der Altgesellschafter dar. Maßgebend für die Höhe der Zuwendung sei der gemeine Wert der Anteile (Tz. 1.4).

Auch wenn ein Gesellschafter freigebig die Einlageverpflichtung eines Mitgesellschafters übernehme, liege eine Zuwendung in Höhe des gemeinen Wertes der Einlageverpflichtung vor (Tz. 1.5).

Bei einem Verzicht auf eine Forderung durch eine einem Gesellschafter nahestehende Person gegenüber der Gesellschaft, also einer verdeckten Einlage, soll hierin eine steuerbare Zuwendung der nahestehenden Person an die Gesellschaft liegen. Dies gelte auch beim Abschluss eines Vertrags einer einem Gesellschafter nahestehenden Person mit der Gesellschaft, wenn Leistung und Gegenleistung nicht gleichwertig seien (Tz. 1.6).

Bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften soll dann eine Zuwendung der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft vorliegen, wenn ihnen eine Beteiligung gewährt wird, die den Wert der übertragenden Gesellschaft übersteigt. Die Höhe der Zuwendung bestimme sich nach dem übersteigenden Wert (Tz. 2.1). Wenn dagegen die gewährte Beteiligung den Wert der übertragenden Gesellschaft unterschreitet und die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft nicht vorab zusätzliche Anteile erhalten, soll keine Zuwendung vorliegen (Tz. 2.2).

2. Verdeckte Gewinnausschüttung

Für die verdeckte Gewinnausschüttung regelt der Erlass, dass sie eine gemischte Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter oder die nahestehende Person darstellt (Tz. 6). In subjektiver Hinsicht reiche für die Freigebigkeit das Bewusstsein des benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus, die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds sei nicht erforderlich. Abzustellen sei auf das Bewusstsein der für die Kapitalgesellschaft handelnden Organe.

Grundlage für diese Neu Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttung in schenkungsteuerlicher Hinsicht ist allein der Hinweis in einem obiter dictum des BFH in dem Urteil vom 7.11.2007, dass die Annahme einer Schenkung

der GmbH an die Ehefrau des Gesellschafters durch die verdeckte Gewinnausschüttung möglich sei.⁵⁵

D. Die Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG

I. Inhalt und Zweck der Neuregelung

Durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7.12.2011 (BeitrRLUmsG)⁵⁶ wurde § 7 Abs. 8 ErbStG neu in das Gesetz eingefügt.

Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung 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. Die Neuregelung beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften; bei Personengesellschaften wird eine Einlage angesichts ihrer steuerlichen Transparenz stets als Zuwendung an die Gesellschafter betrachtet.⁵⁷ Zweck der neuen Regelung ist es, Missbrauch bei Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu vermeiden. Nach der Gesetzesbegründung sollen die Grundsätze der neueren Rechtsprechung des BFH aufgegriffen und weiterentwickelt werden, um eine gleichheitsgerechte Besteuerung zu erreichen.

Weiterhin soll eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass es sich bei verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen zwischen verbundenen Körperschaften nicht um freigebige Zuwendungen handelt.⁵⁸

Die neue Regelung enthält daher in Satz 2 eine Sondervorschrift für Schenkungen innerhalb eines Konzerns. Gem. § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG sind freigebig 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. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass diese grundsätzlich nicht steuerpflichtig sind, in den dort geregelten Fällen aber ausnahmsweise doch. Die zivilrechtliche Betrachtungsweise der Rechtsprechung habe nämlich in der Praxis zu der Sorge geführt, dass verdeckte

⁵⁵ Vgl. bereits oben unter Tz. C. IV.1.

⁵⁶ BGBl. I 2011, 2592.

⁵⁷ BFH v. 14.9.1994, II R 95/92, BStBl. II 1995, 81.

⁵⁸ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 6.

Gewinnausschüttungen im Konzern als schenkungsteuerbar angesehen werden könnten.⁵⁹

Nach Satz 3 der Neuregelung sind auch Genossenschaften vom Anwendungsbereich der neuen Vorschrift erfasst.

Im Hinblick auf die Steuerbarkeit verdeckter Gewinnausschüttungen wird in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, dass die „Grundsätze der Rechtsprechung“ aufgegriffen worden seien. Verwiesen wird dazu auf das Urteil des BFH vom 7.11.2007.⁶⁰ Hier hatte der BFH jedoch lediglich in einem obiter dictum darauf hingewiesen, dass bei einer verdeckten Gewinnausschüttung die Annahme einer Schenkung der Gesellschaft an die nahestehende Person möglich sei. Es findet sich im Übrigen in der Rechtsprechung des BFH kein Hinweis auf eine solche Betrachtungsweise. Zudem enthält das Urteil lediglich den Hinweis, dass eine solche Schenkung vorliegen könne, ohne dass dies genauer konkretisiert wird.⁶¹ Hieraus den Schluss zu ziehen, dass diese Fallgruppe nun von der Rechtsprechung geklärt sei, greift deutlich zu weit.⁶² Vorschnell war vor diesem Hintergrund auch die Reaktion der Finanzverwaltung, in den Ländererlassen vom 20.10.2010 die ErbStR 2003 dahingehend zu ändern, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung stets eine Zuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter oder die nahestehende Person darstellt.

In diesem Zusammenhang wurde mit dem BeitrRLUmsG auch § 15 Abs. 4 ErbStG neu gefasst. Hiernach ist bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 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. Nach der Gesetzesbegründung sollen hierdurch Härten ausgeräumt werden, die sich aus der unmittelbaren zivilrechtlichen Betrachtung einer Zuwendung durch eine Kapitalgesellschaft ergeben können.⁶³

⁵⁹ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 21.

⁶⁰ BFH v. 7.11.2007, II R 28/06, BStBl. II 2008, 258.

⁶¹ Vgl. bereits oben unter Tz. C. IV. 1.

⁶² *Meßbacher-Hönsch*, zitiert nach *Haag/Jehlin*, DStR-Beihefter 2012, 53, 60; *Birnbaum*, DStR 2011, 252, 255.

⁶³ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 83.

II. Erfasste Sachverhaltskonstellationen und deren Rechtsfolgen

Der Finanzausschuss führt in seinem Bericht zum Regierungsentwurf des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes beispielhaft Sachverhalte zum neu einzufügenden § 7 Abs. 8 ErbStG an, für die in Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH im Ergebnis eine wirtschaftliche Betrachtungsweise durchgreifen soll. Er stellt in diesem Zusammenhang auch klar, dass verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen verbundenen Körperschaften grundsätzlich keine freigebigen Zuwendungen sind.⁶⁴

1. Disquotale Einlagen

In dem zu § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG aufgeführten Grundfall sind ein Vater und sein Sohn zu je 50 % an einer GmbH beteiligt, deren Stammkapital von 100.000 € sie bei der Gründung je zur Hälfte eingezahlt haben. Nun legt V weitere 200.000 € in die GmbH ein. Hierdurch erhöht sich (mittelbar) der Wert der Beteiligung des Sohnes von 50.000 € auf 150.000 €. Diese Zuwendung wäre nach bisheriger Rechtsprechung nicht schenkungsteuerpflichtig, da lediglich eine Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile erfolgt ist, aber keine substantielle Vermögensverschiebung zwischen Vater und Sohn stattgefunden hat. Wenn nun aber der Vater dem Sohn die 100.000 € direkt zugewendet hätte, würde diese Zuwendung einen schenkungssteuerpflichtigen Vorgang im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstellen. Insoweit liegt nach der Gesetzesbegründung eine Gesetzeslücke vor, die durch § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG geschlossen werden soll. Dies geschehe, indem die überproportionale Einlage einer Direktzuwendung gleichgestellt werde. Die neue Regelung soll auch Fälle erfassen, in denen der Zuwendende nicht Gesellschafter ist und durch seine Zuwendung keine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, sondern eine mittelbare Bereicherung der Gesellschafter bezweckt.⁶⁵

Unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten hat V in dem aufgeführten Beispielfall an die Gesellschaft eine verdeckte Einlage geleistet. Diese erhöht gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG das Einkommen der Gesellschaft nicht. V hat für die Einlage nachträgliche Anschaffungskosten zu bilanzieren (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG). Gem. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG wird nun im Verhältnis der Ge-

⁶⁴ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 25.

⁶⁵ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 26.

sellschafter untereinander eine freigebige Zuwendung angenommen. V ist Zuwendender im Sinne der Norm.

2. Konzernsachverhalte

Satz 2 der Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG soll klarstellen, dass Vermögensverschiebungen zwischen Kapitalgesellschaften nur in den dort definierten Ausnahmefällen als steuerbare Schenkungen behandelt werden können. Im zunächst angeführten Beispiel ist die M-AG 100 %ige Gesellschafterin der T1-GmbH und der T2-GmbH. Sie veranlasst die T1-GmbH, der T2-GmbH ein Grundstück zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis zu verkaufen. Die verdeckte Gewinnausschüttung der T1 an die M-AG soll nach der Gesetzesbegründung jedoch nicht der Schenkungsteuer unterworfen werden, weil weder die T1 noch die M-AG mit dem Willen zur Unentgeltlichkeit gehandelt haben.⁶⁶

Wenn der leistende und der begünstigte Gesellschafter nahe Angehörige im Sinne des § 15 AO sind, soll bei „disquotalen Leistungen“ nach der Gesetzesbegründung jedoch regelmäßig von einer privaten freigebigen Veranlassung ausgegangen werden. Im zweiten Beispiel ist eine natürliche Person V zu 100 % an der T1-GmbH und zu 40 % an der T2-GmbH beteiligt. Die restlichen 60 % an der T2-GmbH hält der Sohn des V. V veranlasst die T1, der T2 ein Grundstück unter dem Verkehrswert zu verkaufen. Hierdurch wird der Wert der Anteile des S (mittelbar) erhöht. Mangels betrieblicher Veranlassung soll im Verhältnis zwischen T1 und S Schenkungsteuer anfallen.⁶⁷

Zu § 15 Abs. 4 ErbStG wird schließlich der Beispielsfall gebildet, dass ein Vater seiner Tochter im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung eine Zuwendung über eine GmbH, bei der er Hauptgesellschafter und Geschäftsführer ist, zukommen lässt. In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass nach den „Rechtsprechungsgrundsätzen“ die Leistung als schenkungsteuerpflichtige Zuwendung der GmbH an die T zu behandeln sei und daher der Steuerklasse III unterliege, während eine direkte Zuwendung des V an die T unter Steuerklasse I gefallen wäre. Um diese an sich eintretende Folge zu vermeiden, wird durch § 15 Abs. 4 ErbStG geregelt, dass im Falle einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen un-

⁶⁶ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 82.

⁶⁷ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 26.

mittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Stiftung zugrunde zu legen ist, durch die sie veranlasst ist.⁶⁸ Das heißt, dass im Beispielsfall die Zuwendung im Hinblick auf die Steuerklasse wie eine Direktzuwendung des V an die T behandelt wird.

Die Gesetzesbegründung nimmt auch hier keine ertragsteuerliche Einordnung der aufgeführten Beispielsfälle vor. Wenn man die erbschaft- und schenkungsteuerliche Beurteilung der ertragsteuerlichen gegenüberstellt, wird jedoch deutlich, dass die Neuregelung nicht durchgehend systemkonform ist.

Im ersten Beispielsfall führt der Verkauf des Grundstücks unter Marktwert ertragsteuerlich zunächst zu einer verdeckten Gewinnausschüttung der T1-GmbH an die M-AG. Diese ist von der T1-GmbH zu versteuern. Bei der M-AG ist die Zuwendung steuerfrei, gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sind jedoch nicht abziehbare Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Zuwendung zu erfassen. Weiterhin liegt auch eine verdeckte Einlage der M-AG in die T2-GmbH vor. Die M-AG hat daher nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligung an der T2-GmbH zu bilanzieren.⁶⁹

Im zweiten Beispielsfall liegt im vergünstigten Grundstücksverkauf an die T2-GmbH ertragsteuerlich zunächst eine verdeckte Gewinnausschüttung der T1-GmbH an den V. Der V tätigt gleichzeitig eine verdeckte Einlage in die T2-GmbH.⁷⁰ Diese verdeckte Einlage in die T2-GmbH wird nun nach der Gesetzesbegründung über § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG als Schenkung der T1-GmbH an den S gewertet. Die T1 soll Zuwendende im Sinne der Norm sein. Gleichzeitig wird nach § 15 Abs. 4 ErbStG für die Bestimmung der Steuerklasse das Verhältnis des S zum V zugrunde gelegt. Im Gegensatz zu dem oben unter D. II. 1. wiedergegebenen Beispielsfall einer disquotalen Einlage außerhalb eines Konzerns, in dem V Einlegender im Sinne des Ertragsteuerrechts und Zuwendender im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist, gilt nun die T1-GmbH als Zuwendende. Hier fallen also Einlegender im Sinne der Ertragsteuerrechts (nämlich V) und Zuwendender im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts (die T1-GmbH) auseinander.

Die sich hieraus ergebenden Wertungswidersprüche sollen über § 15 Abs. 4 ErbStG aufgelöst werden. Hierüber wird derjenige, der ertragsteuerlich die

⁶⁸ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 27.

⁶⁹ *Gosch*, KStG, § 8, Rn. 236.

⁷⁰ *Schulte*, in Erle/Sauter, § 8 KStG, Rn. 387.

Einlage bewirkt hat, nun für Zwecke der Steuerberechnung wieder als Zuwendender angesehen.

Es ist jedoch fraglich, ob es sich mit der Systematik des Ertragsteuerrechts vereinbaren lässt, dass im zweiten Konzern-Beispielsfall die T1-GmbH schenkungsteuerlich als Zuwendende behandelt wird. Der V setzt sie lediglich ein, um eine Einlage zu tätigen. Wie in R 18 ErbStR 2003 a.F. beschrieben, wird sie nur zur „Abkürzung des Leistungswegs“ eingesetzt. Zuwendender bleibt aber der V. Es müsste also eher eine Schenkung des V an den S anzunehmen sein als eine Schenkung der T1-GmbH an den S.⁷¹ Die Neuregelung unterstellt im Ergebnis in Abweichung vom Ertragsteuerrecht ein Zuwendungsverhältnis, das auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht zutrifft.

III. Zur Frage der Erweiterung bisheriger schenkungsteuerbarer Sachverhalte

1. Klarstellung oder Erweiterung durch § 7 Abs. 8 ErbStG

§ 7 Abs. 8 ErbStG trifft dem Wortlaut nach eine Regelung im Wege der Fiktion („gilt“).

Es ist allerdings fraglich, ob § 7 Abs. 8 ErbStG einen Sachverhalt besteuert, der bisher nicht vom ErbStG erfasst wurde, oder ob es sich bei der Vorschrift lediglich um eine klarstellende Norm handelt und der Vorgang vor der Neuregelung bereits unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu fassen war.

Das Urteil des BFH vom 7.11.2007 stellte für die schenkungsteuerliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung ausdrücklich darauf ab, wie die Zuwendung zivilrechtlich einzuordnen ist.⁷² Die im Ertragsteuerrecht vorgenommene Wertung, dass eine Zuwendung an eine nahestehende Person so behandelt werde, als hätte der Gesellschafter sie erhalten und weitergeben, könne auf die Schenkungsteuer nicht übertragen werden. Bei der

⁷¹ Vgl. insoweit auch die Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft v. 14.9.2011, 29; S. *Viskorf*, DStR 2011, 607, 610.

⁷² BFH v. 7.11.2007, II R 28/06, BStBl. II 2008, 258.

Erbschaft- und Schenkungsteuer handele es sich nämlich um eine Verkehrssteuer, die an zivilrechtliche Vorgänge anknüpfe.⁷³

Es ist jedoch fraglich, ob die Grundannahme, die Erbschaft- und Schenkungsteuer sei eine Verkehrssteuer, zutreffend ist. Nach der Rechtsprechung des BVerfG gehört zum Wesen der Verkehrssteuern, dass sie an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder einen wirtschaftlichen Vorgang oder einen Verkehrsvorgang anknüpfen.⁷⁴ *Tipke* weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass ein Akt des Rechtsverkehrs für sich gesehen noch keine Leistungsfähigkeit ausdrückt, dass also die Anknüpfung hieran nicht geeignet ist, eine Steuer zu rechtfertigen.⁷⁵

Bei einem Erbfall geht das Vermögen des Erblassers gem. § 1922 Abs. 1 BGB als Ganzes auf den bzw. die Erben über. Betrachtet man diesen Übergang als einen Akt des Rechtsverkehrs, so liegt eine Verkehrssteuer vor.⁷⁶ Wenn man nun aber die Ausgestaltung des ErbStG betrachtet, wird deutlich, dass Grundlage der Besteuerung nicht der Transfer, sondern die beim Erben eingetretene Bereicherung ist. So spricht § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG vom „Vermögensanfall“. Gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die „Bereicherung des Erwerbers“.

Vergleicht man nun diese Anknüpfung mit anderen Steuerarten, die als Verkehrssteuern eingeordnet werden, zeigt sich der Unterschied deutlich. Bei der Grunderwerbsteuer als typischer Verkehrssteuer werden Erwerbsvorgänge im Zusammenhang mit Grundstücken besteuert. Gem. § 8 GrEStG bemisst sich die Steuer grundsätzlich nach dem Wert der Gegenleistung. Es ist unerheblich, ob der Erwerber bereichert ist oder ein Grundstück zu einem überhöhten Preis gekauft hat. Angeknüpft wird ausschließlich an den Verkehrsvorgang.

Das ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundlegend anders. Allein der Vermögenstransfer führt noch nicht zur Besteuerung, es muss auch eine Bereicherung auf der Seite des Erwerbers vorliegen. Infolgedessen wird die

⁷³ Gegen die Einordnung der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Verkehrssteuer u.a. *Schulte*, FR 2007, 309, 310: besteuert werde nicht der Transfer, sondern das transferierte Vermögen; ebenso *Birnbaum*, ZEV 2009, 125, 127.

⁷⁴ BVerfG v. 7.5.1963, 2 BvL 8/61, 10/61, BVerfGE 16, 64.

⁷⁵ *Tipke*, Steuerrechtsordnung II, 876.

⁷⁶ So BFH v. 22.9.1982, II R 61/80, BStBl. II 1983, 179.

Erbschaft- und Schenkungsteuer zu Recht auch als Bereicherungssteuer bezeichnet.⁷⁷

Das Urteil des BFH vom 7.11.2007 stützt das Erfordernis eines substanziellen Vermögensübergangs nun gerade auf die Annahme, dass es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Verkehrsteuer handle. Dass dies so ist, wird unter Verweis auf ein Urteil des BFH⁷⁸ bejaht, das die Eigenschaft als Verkehrsteuer durch die Anknüpfung an einen bürgerlich-rechtlichen Vorgang als gegeben ansieht. Eine weitergehende Betrachtung dahingehend, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer, selbst wenn sie einen Akt des Rechtsverkehrs voraussetzt, letztlich die Bereicherung des Erwerbers besteuert, unterbleibt.

Aus der Anknüpfung an einen Akt des Rechtsverkehrs leitet der BFH das Erfordernis eines substanziellen Vermögensübergangs im Rahmen von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG her. Wenn man nun aber die Verkehrsteuereigenschaft der Erbschaft- und Schenkungsteuer ablehnt, kommt man zu dem Ergebnis, dass im Rahmen von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine substanzielle Vermögensverschiebung letztlich nicht erforderlich ist.⁷⁹

Es sprechen also im Ergebnis gute Gründe dafür, dass die von § 7 Abs. 8 ErbStG geregelte disquotale Einlage bereits in den Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fällt. Die freigebige Zuwendung unter Lebenden liegt in der Erhöhung des Wertes der Anteile des Beschenkten aufgrund der Leistung an die Gesellschaft. Der Beschenkte ist in Höhe der Wertsteigerung seiner Anteile bereichert. Der Zuwendende ist durch die Vermögenshingabe entreichert. Die Leistung erfolgt auch unentgeltlich.

Eine quotale Einlage ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und erfolgt damit entgeltlich. Für die Einlage erhöht sich der Wert der Anteile an der Gesellschaft, sodass der Gesellschafter nicht entreichert ist. Bei einer disquotalen Einlage hingegen erhält der Leistende keine entsprechende Gegenleistung, der Wert seiner Zuwendung spiegelt sich nicht in seinen Anteilen wider. Es liegt damit eine unentgeltliche Leistung vor.⁸⁰ In subjektiver Hinsicht wird in der Regel beim Zuwendenden auch das Bewusstsein vorliegen, dass der Leistung keine äquivalente Gegenleistung gegenübersteht.

⁷⁷ BFH v. 9.8.1983, VIII R 35/80, BStBl. II 1984, 27; *Petzoldt*, BB 1975, 35, 39; *Seer*, in *Tipke/Lang*, § 13, Rn. 102; *Schulte*, Erbschaftsteuerrecht, Rn. 29.

⁷⁸ BFH v. 22.9.1982, II R 61/80, BStBl. II 1983, 179.

⁷⁹ So auch *Birnbaum*, ZEV 2009, 125, 127.

⁸⁰ *H. Viskorf*, ZEV 2007, 291.

Dann liegt bereits die Schenkungsteuerpflicht nach dem Grundtatbestand vor. Die Neuregelung hat in dieser Konstellation rein deklaratorischen Charakter. Nach dieser (wirtschaftlichen) Betrachtungsweise wird anknüpfend an die Auffassung der Rechtsprechung, nach der im Rahmen von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein substantieller Vermögensübergang erforderlich sei, ein Anwendungsfall von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu Klarstellungszwecken in einem gesonderten Tatbestand erfasst.

2. Zum subjektiven Tatbestandselement in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG

Anders als der Wortlaut von § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG enthält Satz 1 der Neuregelung nicht ausdrücklich das subjektive Tatbestandselement eines Bereicherungswillens.

Legt man § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG daher so aus, dass er kein subjektives Tatbestandselement enthält, könnte § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ein über § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG hinausgehender Anwendungsbereich zukommen. Das wäre etwa der Fall, wenn der Zuwendende mit seiner Leistung eigennützige Ziele verfolgt wie etwa in Sanierungsfällen. Auch diese Fälle würden dann mangels Tatbestandserfordernisses einer Bereicherungsabsicht von der Neuregelung erfasst, während der Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mangels Freigebigkeit nicht erfüllt wäre.

a. Auslegung der Neuregelung

aa. Gesetzeswortlaut

Der Wortlaut des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bietet unterschiedliche Ansatzpunkte. So regelt die Norm, dass unter bestimmten Voraussetzungen eine Werterhöhung als Schenkung „gilt“.

Die Anknüpfung an den Begriff der Schenkung legt einen Bezug auf die Schenkung im zivilrechtlichen Sinne gem. § 516 BGB nahe. Bei der Schenkung im Sinne des BGB ist ein subjektives Element dahingehend erforderlich, dass sich der Parteiwille auf die Unentgeltlichkeit bezieht, dass also die Zuwendung nicht von einer Gegenleistung abhängt.⁸¹ Der erbschaftsteuerliche Schenkungsbegriff ähnelt zwar grundsätzlich dem des BGB, ist jedoch nicht deckungsgleich. So ist für eine Schenkung im Sinne von § 7 Abs. 1

⁸¹ *MünchKomm/Koch*, § 516, Rn. 24 f.

Nr. 1 ErbStG keine Einigung zwischen dem Zuwendenden und dem Bereicherten erforderlich.⁸² Wie im Zivilrecht muss sich aber auch im Erbschaftsteuerrecht der Wille des Zuwendenden auf eine unentgeltliche Leistung erstrecken.

bb. Systematische Auslegung

Bei systematischer Betrachtung der Neuregelung finden sich Anhaltspunkte, die gegen einen subjektiven Tatbestand sprechen.⁸³ Der subjektive Tatbestand im Rahmen einer Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG wird aus dem Merkmal „freigebig“ hergeleitet.⁸⁴ Das Fehlen des Begriffs „freigebig“ in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG könnte darauf schließen lassen, dass dieser gerade kein subjektives Merkmal im Sinne einer Bereicherungsabsicht erfordert. Auch eine Zusammenschau mit § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG deutet darauf hin: Während Satz 2 ausdrücklich eine subjektive Komponente im Sinne einer Bereicherungsabsicht vorsieht, enthält Satz 1 keine vergleichbare Voraussetzung. Dementsprechend wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass Satz 1 nach dem Willen des Gesetzgebers keinen subjektiven Tatbestand erfordere.⁸⁵

cc. Historische Auslegung

Für die Bejahung einer subjektiven Komponente in Form einer Bereicherungsabsicht spricht die Entstehungsgeschichte der Norm. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG soll gerade Missbrauch in Konstellationen entgegenwirken, in denen eine Zuwendung zur Vermeidung der Schenkungsteuerpflicht über den Umweg einer disquotalen Einlage geleistet wurde.⁸⁶ Die Gesetzesbegründung lässt somit keinen Zweifel daran, dass die jeweilige Willensrichtung eine maßgebliche Rolle spielen soll („abzielt“).⁸⁷

⁸² *Schulte*, Erbschaftsteuerrecht, Rn. 249.

⁸³ Zum Verhältnis von § 7 Abs. 8 Satz 1 zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und zu § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG siehe auch weiter unten unter b. und c.

⁸⁴ *Meincke*, ErbStG, § 7, Rn. 76; *Gebel*, in *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, § 7, Rn. 267.

⁸⁵ *Korezkij*, DStR 2012, 163, 165; *Potsch/Urbach*, KÖSDI 2012, 17747, 17750; *Eisele*, NWB 2012, 1897, 1901.

⁸⁶ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 82.

⁸⁷ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 82; *Kahlert/Schmidt*, DStR 2012, 1208, 1210; *Fuhrmann/Potsch*, NZG 2012, 681, 685.

Während die Neufassung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG dem Regierungsentwurf entspricht, sah der Entwurf des § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG hingegen noch vor, dass Vermögensverschiebungen zwischen Kapitalgesellschaften zu freigebigen Zuwendungen führen, soweit sie nicht *betrieblich veranlasst* sind und soweit an den Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind.⁸⁸ Die „betriebliche Veranlassung“ der Zuwendung wurde in der endgültigen Fassung durch die „Absicht, Gesellschafter zu bereichern“ ersetzt. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs sollte die „betriebliche Veranlassung“ den Gegenbegriff zur „privaten freigebigen Veranlassung“ darstellen.⁸⁹ Es sollten also gerade solche Zuwendungen von der Schenkungsteuer erfasst werden, die auf privaten Motiven beruhen. Dementsprechend wird betont, dass in den nicht erfassten betrieblichen Fällen der „Wille zur Unentgeltlichkeit“ fehle. Diese Konzeption ist angelehnt an die in den Erbschaftsteuer-Richtlinien festgelegte Auffassung der Finanzverwaltung, dass bei einer Zuwendung eines Gesellschafters an die Gesellschaft die Schenkungsteuerbarkeit davon abhängt, ob eine subjektive Komponente in Form einer „Absicht einer freigebigen Zuwendung“ vorhanden ist.⁹⁰

Indem nun die „betriebliche Veranlassung“ durch den Begriff „Bereicherungsabsicht“ ersetzt wurde, wird umso deutlicher, dass an der früheren Auffassung der Finanzverwaltung festgehalten werden soll. R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 a.F. stellte nämlich ausdrücklich auf dieses subjektive Element zur Abgrenzung zwischen freigebigen Zuwendungen und gesellschaftsrechtlichen Vorgängen ab.

Die Änderung des Gesetzentwurfs geht zurück auf die Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft vom 14.9.2011. Hier wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Kriterium der „betrieblichen Veranlassung“ durch ein Abstellen auf die Freigebigkeit der Zuwendung ersetzt werden solle, um klarzustellen, dass es für die Schenkungsteuerbarkeit der Zuwendung auf die Motivationslage der Gesellschafter ankomme. Bei Kapi-

⁸⁸ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 81.

⁸⁹ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 82 f.

⁹⁰ Vgl. *Schulte/Sedemund*, BB 2011, 2080, 2082.

talgesellschaften könne es nämlich mangels Privatsphäre keine nicht betrieblich veranlassten Vermögensminderungen geben.⁹¹

Die Änderung des Gesetzeswortlauts stellte also letztlich nicht auf eine inhaltliche Änderung ab und stellt auch keine solche dar, sondern hat lediglich klarstellenden Charakter im Hinblick auf die Anwendung der Norm.

dd. Teleologische Auslegung

Sinn und Zweck der Neuregelung sprechen ebenfalls für einen subjektiven Tatbestand. So kann eine freigebige Zuwendung nur angenommen werden, wenn der Zuwendende sich bewusst ist, dass er für seine Leistung keine bzw. eine nicht wertgleiche Gegenleistung erhält. Er muss nicht das genaue Ausmaß des Wertunterschieds kennen, aber wissen, dass ein Ungleichgewicht besteht.⁹² Diese von der Rechtsprechung zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entwickelten Grundsätze müssen nach dem Sinn und Zweck der Neuregelung auch im Rahmen von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG Anwendung finden. Die neue Vorschrift soll nämlich Besteuerungslücken erfassen, die sich daraus ergeben, dass zur Vermeidung der Schenkungsteuerpflicht eine Zuwendung nicht direkt, sondern über eine Kapitalgesellschaft getätigt wird. In diesen Fällen ist sich der Zuwendende stets der Unausgewogenheit seiner Leistung bewusst, darüber hinaus wird in der Regel gerade die Absicht vorliegen, den Beschenkten zu bereichern.

Von einem subjektiven Tatbestand in Form des Bewusstseins des Zuwendenden, dass seine Leistung unentgeltlich erfolgt, geht auch der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012 aus. In Bezug auf die Höhe der Bereicherung regelt er nämlich, dass die Erkenntnismöglichkeiten und Wertvorstellungen der Gesellschafter in dem Zeitpunkt, in dem die Leistung bewirkt wird, maßgeblich seien. Sofern sie zu diesem Zeitpunkt davon ausgingen, dass die Leistungen ausgewogen seien, werde die Zuwendung auch dann nicht besteuert, wenn sich später herausstelle, dass dies unzutreffend sei.⁹³ Ohne das Bewusstsein von der Unausgewogenheit soll also keine Besteuerung stattfinden.

⁹¹ Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft v. 14.9.2011, 29. Siehe grundlegend zu der Frage, ob eine Kapitalgesellschaft eine außerbetriebliche Sphäre hat, *Rengers*, in Blümich, § 8 KStG, Rn. 60 ff.

⁹² BFH v. 12.7.2005, II R 8/04, BStBl. II 2005, 845.

⁹³ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.4.3.

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfordert also in subjektiver Hinsicht jedenfalls das Bewusstsein der Unausgewogenheit der Leistungsbeziehung, auch wenn sich dies im Wortlaut der Norm nicht widerspiegelt.

Zu kurz greift insoweit die Argumentation, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG deswegen keinen subjektiven Tatbestand benötige, weil bei einer disquotalen Einlage stets ein Zuwendungswille vorläge, der sich sowohl auf den Gesellschaftszweck als auch auf die Mitgesellschafter bezöge.⁹⁴ Diese Betrachtung übersieht, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auch Fälle erfasst, in denen die Zuwendung von einem Nichtgesellschafter geleistet wird. In dieser Konstellation kommt es gerade auf die subjektive Zielrichtung an. Wenn man das nachstehend betrachtete Konkurrenzverhältnis zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit in die Beurteilung einfließen lässt, wird deutlich, dass sich bei einer Zuwendung durch einen Nichtgesellschafter allein nach der Willensrichtung des Zuwendenden entscheidet, ob der jeweilige Leistungsvorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG besteuert wird. Ohne dass der Wortlaut dies zum Ausdruck bringt, ist also in dieser Fallgestaltung das subjektive Element notwendiger Bestandteil der Regelung.

ee. Auslegungsergebnis

Wenngleich der Wortlaut von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ein subjektives Tatbestandselement nicht enthält, sprechen sowohl die historische als auch die teleologische Auslegung der Neuregelung dafür, dass das Bewusstsein der Unausgewogenheit der Leistungsbeziehung als subjektives Tatbestandselement erforderlich ist. Die Regierungsbegründung spricht dabei die Vermutung aus, dass bei disquotalen Leistungen regelmäßig zumindest dann von einer privaten freigebigen Veranlassung auszugehen ist, wenn der leistende und der begünstigte Gesellschafter nahe Angehörige im Sinne des § 15 AO sind.⁹⁵

Im Ergebnis kann eine freigebige Zuwendung somit nur dann angenommen werden, wenn der Zuwendende sich bewusst ist, dass er für seine Leistung keine bzw. eine nicht wertgleiche Gegenleistung erhält. Er muss nicht das genaue Ausmaß des Wertunterschieds kennen, aber wissen, dass ein Ungleichgewicht besteht.⁹⁶ Diese von der Rechtsprechung zu § 7 Abs. 1 Nr. 1

⁹⁴ So aber *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 4.

⁹⁵ BT-Drs. 17/6263, 81 f.

⁹⁶ BFH v. 12.7.2005, II R 8/04, BStBl. II 2005, 845.

ErbStG entwickelten Grundsätze müssen nach dem Sinn und Zweck der Neuregelung auch im Rahmen von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG Anwendung finden, wenn die neue Vorschrift Besteuerungslücken erfassen soll, die sich daraus ergeben, dass zur Vermeidung der Schenkungsteuerpflicht eine Zuwendung nicht direkt, sondern über eine Kapitalgesellschaft getätigt wird. In diesen Fällen ist sich der Zuwendende stets der Unausgewogenheit seiner Leistung bewusst, und er wird in der Regel gerade beabsichtigen, den Beschenkten zu bereichern.

Ein Blick auf die börsennotierten Aktiengesellschaften bestätigt das Auslegungsergebnis. Eine disquotale Einlage würde hier mangels subjektiven Tatbestandselements zu einer Vielzahl von Schenkungen führen; Empfänger der Zuwendungen wären die einzelnen Aktionäre.⁹⁷ In diesen Fällen wird der Zuwendende die Aktionäre in der Regel jedoch nicht kennen, sodass hier nicht davon auszugehen ist, dass er sie aus Freigebigkeit bereichern will.⁹⁸

b. Verhältnis von § 7 Abs. 8 Satz 1 zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Weder der Gesetzeswortlaut noch die Gesetzesbegründung treffen eine Aussage zum Verhältnis von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Grundsätzlich sind Konstellationen denkbar, die den Tatbestand beider Regelungen erfüllen, sodass ein und derselbe Vorgang zwei Mal Schenkungsteuer auslösen kann. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dann einschlägig, wenn ein Nichtgesellschafter eine Leistung an eine Kapitalgesellschaft erbringt. Abhängig vom Willen des Leistenden, der nach objektiven Kriterien zu ermitteln sei, liege dann entweder eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft oder die Gesellschafter vor.⁹⁹ Wenn der Wille des Leistenden darauf gerichtet sei, die Gesellschaft zu bereichern, so soll diese Leistung im Verhältnis zwischen dem Leistenden und der Gesellschaft Schenkungsteuer gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auslösen. Nimmt man nun – entgegen der hier vertretenen Auffassung¹⁰⁰ – an, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG kein subjektives Erfordernis enthält, so wäre in der durch die Leistung eingetretenen Werterhöhung der Anteile zugleich eine Schenkung des Leistenden an die Gesellschafter nach Maßgabe dieser Vorschrift zu se-

⁹⁷ *Fischer*, zitiert nach *Haag/Jehlin*, DStR-Beihefter 2012, 53, 55.

⁹⁸ *Fischer*, ZEV 2012, 77, 79.

⁹⁹ R 18 ErbStR 2003 a.F.

¹⁰⁰ Vgl. oben unter Abschnitt D. III. 2. a.

hen. Insbesondere setzt die Vorschrift ihrem Wortlaut nach nicht voraus, dass – neben den begünstigten Gesellschaftern – auch der Zuwendende der Leistung Gesellschafter der betreffenden Kapitalgesellschaft sein muss.

Eine solche Doppelbesteuerung entspricht aber nicht dem Willen des Gesetzgebers. Die Neuregelung soll bestehende Besteuerungslücken schließen, nicht aber zu einer mehrfachen steuerlichen Erfassung eines einzelnen Vorgangs führen. So zeigt die Formulierung der Gesetzesbegründung im Regierungsentwurf deutlich, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG Leistungen von Nichtgesellschaftern nur dann erfassen soll, wenn der Nichtgesellschafter eine Zuwendung an die Gesellschaft tätigt und dabei den Willen hat, die Gesellschafter zu bereichern:

*Satz 1 erfasst als lex specialis auch Fälle, in denen der Zuwendende nicht Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist und seine Zuwendung nicht auf eine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, sondern auf eine mittelbare Bereicherung der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft abzielt.*¹⁰¹

Es zeigt sich also, dass Vorgänge, die bereits unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fallen, nicht auch noch von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfasst werden sollen. Maßgebliches Abgrenzungskriterium zwischen den beiden Tatbeständen ist ausschließlich *der Wille* des Leistenden. Wenn dieser auf eine Zuwendung an die Gesellschaft gerichtet ist, ist demnach eine freigebige Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzunehmen; für § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verbleibt dann kein Raum.¹⁰² Wenn also der Gesellschafter die Gesellschaft bereichern will und die Bereicherung der Mitgesellschafter lediglich als notwendiger Nebeneffekt betrachtet wird, findet die Neuregelung keine Anwendung.

Dieses Ausschließlichkeitsverhältnis legt auch der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012 zugrunde. Hiernach greift § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ein, wenn die Leistung des Zuwendenden auf eine unmittelbare Bereicherung der Kapitalgesellschaft „abzielt“.¹⁰³

¹⁰¹ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 82.

¹⁰² Vgl. auch *Viskorf/Haag/Kerstan*, NWB 2012, 927, 935 f., 937 f.; *Fischer*, zitiert nach *Haag/Jehlin*, DStR-Beihefter 2012, 53, 55; *Kahlert/Schmidt*, DStR 2012, 1208, 1210; *Fuhrmann/Potsch*, NZG 2012, 681, 686.

¹⁰³ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.2.

Andererseits heißt es in dem Ländererlass jedoch an anderer Stelle, dass auf einen Erwerb, der zugleich die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als auch die des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllt, ausschließlich § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG anzuwenden sei.¹⁰⁴ Insoweit ist der Ländererlass in sich nicht konsequent.

Nach hier vertretener Auffassung ist das Konkurrenzverhältnis zwischen § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG dahingehend aufzulösen, dass beim Vorliegen einer freigebigen Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, also im Fall einer Absicht, die Gesellschaft zu bereichern, eine Anwendung von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ausgeschlossen ist. Insofern gebührt § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in diesem Fall der Vorrang. Ist dagegen der Wille des Leistenden auf eine Bereicherung des Gesellschafters gerichtet, greift § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ein.

Zur Prüfung, auf wen ein möglicher Zuwendungswille des Leistenden gerichtet ist, kann auf die Kriterien der ErbStR 2003 zurückgegriffen werden. So ist bei Gesellschaftern, die Angehörige des Beschenkten sind, in der Regel davon auszugehen, dass ihr Wille darauf gerichtet ist, diese zu bereichern. Handelt es sich dagegen um fremde Dritte, so spricht eine Vermutung dafür, dass sich der Zuwendungswille auf die Gesellschaft erstreckt. In beiden Fällen ist die Widerlegung dieser Vermutung durch die Darlegung möglich, dass im Einzelfall der Zuwendungswille in die andere Richtung geht.

c. Verhältnis von § 7 Abs. 8 Satz 1 zu § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG

§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG trifft eine Regelung speziell für Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und enthält anders als Satz 1 ausdrücklich eine subjektive Komponente („soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern“). Wäre § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG im Verhältnis zu § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG *lex specialis*, so würde dies dazu führen, dass Satz 1 bei Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften verdrängt würde. Andererseits könnte § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG aber auch die Regelungen in Satz 1 dieser Bestimmung lediglich ergänzen.

¹⁰⁴ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 1.4; S. *Viskorf/Haag*, DStR 2012, 1166, 1168, schließen aus Tz. 1.4, dass von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG stets eine Verdrängungswirkung ausgehe, hiervon wird aber jedenfalls in Tz. 3.2 abgewichen, so auch *Korezkij*, ZEV 2012, 303.

Der Wortlaut der Norm ist auch hier wiederum nicht eindeutig. So spricht die Formulierung „freigebig sind auch Zuwendungen“ zunächst dafür, dass Satz 2 nicht eine Einschränkung von Satz 1, sondern eine selbstständige Regelung enthält.¹⁰⁵ Allerdings zeigt eine systematische Betrachtung von § 7 ErbStG, dass sowohl in Abs. 7 Satz 1 als auch in Abs. 8 Satz 1 die Formulierung „als Schenkung gilt auch“ verwendet wird. Hier besteht kein Bezug auf eine vorhergehende Vorschrift. Es ist also davon auszugehen, dass das Wort „auch“ in diesem Zusammenhang sich auf Abs. 1 bezieht und lediglich verdeutlichen soll, dass weitere Fälle geregelt werden, die eine freigebige Zuwendung auslösen.

Die Gesetzesbegründung spricht dafür, dass es sich bei Satz 2 um eine Spezialregelung für Konzernfälle handelt, sodass in diesen Fallgestaltungen Satz 1 keine Anwendung findet. Ausweislich der Begründung zum Gesetzentwurf soll die Norm sicherstellen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen in einem Konzern nur in Ausnahmefällen besteuert werden.¹⁰⁶ Es fehlt allerdings ein Hinweis darauf, welches Konkurrenzverhältnis zwischen den Normen im Hinblick auf disquotale Einlagen besteht. Nach dem gleichlautenden Ländererlass vom 14.3.2012 handelt es sich bei Satz 2 nicht um einen eigenen Steuertatbestand, sondern lediglich um eine Klarstellung dahingehend, dass Satz 1 auch im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaften anwendbar sein kann.¹⁰⁷

Wenn man Satz 2 als selbstständige Regelung neben Satz 1 betrachtet, die keine Sperrwirkung entfaltet, könnte dies zu einem doppelten Anfall von Schenkungsteuer führen. Wenn eine GmbH eine Einlage in eine andere GmbH vornimmt, an der sie beteiligt ist und die Organe mit Bereicherungsabsicht in Bezug auf die Mitgesellschafter handeln, so würde einerseits eine Schenkung an die Mitgesellschafter der Beteiligungs-GmbH gem. Satz 1 und andererseits eine Schenkung an die Beteiligungs-GmbH selbst gem. Satz 2 vorliegen.¹⁰⁸

Aber auch bei Bejahung einer Sperrwirkung können widersprüchliche Besteuerungsergebnisse erzielt werden, wenn für Satz 1 – entgegen hier vertre-

¹⁰⁵ *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 7; Stellungnahme des Deutschen Industrie- und Handelskammertages v. 28.11.2011, 3.

¹⁰⁶ BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 82.

¹⁰⁷ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 4.2.

¹⁰⁸ *Korezkij*, DStR 2012, 163, 165.

tener Auffassung – eine subjektive Komponente verneint wird.¹⁰⁹ So würde in dem Fall, in dem die GmbH nicht mit Bereicherungsabsicht zu Gunsten der Gesellschafter handelt, überhaupt keine Schenkungsteuer anfallen. Wäre dagegen der Zuwendende eine natürliche Person, für die Satz 2 nicht einschlägig sein kann, bestünde eine solche Sperrwirkung nicht. Die Gesellschafter müssten die Zuwendung dann nach Satz 1 versteuern. Letztlich darf es aber keinen Unterschied machen, ob es sich beim zuwendenden Gläubiger um eine natürliche oder eine juristische Person handelt.¹¹⁰ Dieses Problem stellt sich nicht, wenn man auch § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG so auslegt, dass er ein subjektives Element enthält. Dann würde nämlich im entsprechenden Fall auch die Zuwendung durch eine natürliche Person nicht besteuert.

Es entspricht dem Willen des Gesetzgebers und auch dem Sinn und Zweck der Norm, dass § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG lediglich eine Einschränkung von Satz 1 beinhaltet. Es soll keine zusätzliche Schenkungsteuer in Konzernfällen anfallen, sondern gerade sichergestellt werden, dass solche nur ausnahmsweise besteuert werden.¹¹¹

IV. Maßgebender Leistungsbegriff

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG knüpft an das Vorliegen einer „Leistung“ an. In § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG wird dagegen der Begriff der „Zuwendung“ verwendet. Die Gesetzesbegründung differenziert insoweit nicht. Nach dem gleichlautenden Ländererlass vom 14.3.2012 soll es sich bei § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG nicht um einen eigenen Tatbestand, sondern lediglich um eine Klarstellung im Hinblick auf Konzernfälle handeln.¹¹² Es ist also davon auszugehen, dass die Begriffe einheitlich auszulegen sind.

Fraglich ist, wie der Begriff „Leistung“ bzw. „Zuwendung“ in § 7 Abs. 8 ErbStG zu verstehen ist. Anknüpfend daran, dass das Erbschaftsteuerrecht grundsätzlich die Wertungen des Zivilrechts zugrunde legt, könnte man ihn entsprechend weit auslegen und hierunter jede „bewusste und zweckgerichtete Mehrung fremden Vermögens“¹¹³ verstehen.

¹⁰⁹ Vgl. hierzu oben unter Tz. D. III. 2. a.

¹¹⁰ *Korezkij*, DStR 2012, 163, 171.

¹¹¹ *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 7.

¹¹² Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 4.2.

¹¹³ BGH v. 24.2.1972, VII ZR 207/70, BGHZ 58, 184.

Bei dieser Auslegung würde gem. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auch die Zuwendung steuerbilanziell nicht einlagefähiger Wirtschaftsgüter einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang darstellen. Als typische Beispiele sind die unentgeltliche Erbringung von Arbeitsleistungen für die Gesellschaft und die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern zu nennen. Ob diese nach der Neuregelung schenkungsteuerlich erfasst werden sollen, wird in der Literatur unterschiedlich beurteilt.

S. Viskorf/Haag/Kerstan setzen bereits bei der Entstehungsgeschichte der Neuregelung an. Nach der Gesetzesbegründung sei die Norm erlassen worden, um die Einlage von Wirtschaftsgütern schenkungsteuerlich zu erfassen. Dementsprechend könne nicht der zivilrechtliche Leistungsbegriff zugrunde gelegt werden. Wenn nun aber der Zuwendung des nicht einlagefähigen Wirtschaftsguts durch einen Gesellschafter eine einlagefähige Zuwendung des anderen Gesellschafters gegenüberstehe, so komme jedenfalls keine Besteuerung gem. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG in Betracht, auch wenn dies dogmatisch kaum zu begründen sei. Es müsse dann eine Einzelfallbetrachtung vorgenommen werden, die die Besteuerung in das Ermessen der Finanzbehörde stelle, wengleich dies dem Steuerpflichtigen keine Rechtssicherheit biete.¹¹⁴

Nach *Potsch/Urbach* soll in Anknüpfung an die frühere Ansicht der Finanzverwaltung in den ErbStR 2003 a.F. auch die Zuwendung nicht einlagefähiger Wirtschaftsgüter erfasst sein.¹¹⁵ *Fischer* ist der Ansicht, dass der Tatbestand der Norm zunächst weit zu fassen sei und daher jegliche Art von Leistungen erfasse. Es spiele auch keine Rolle, ob von den Mitgesellschaftern ebenfalls Leistungen erbracht würden, der Gesetzeswortlaut enthalte insoweit keine Einschränkung. Es müsse jedoch das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis in die Bewertung einbezogen werden. Wenn sich hieraus ergebe, dass die erbrachten Leistungen entgeltlich seien, käme eine Besteuerung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht in Betracht. Eine Entgeltlichkeit sei dann zu bejahen, wenn ein äquivalenter Gegenwert erbracht werde.¹¹⁶

Korezkij nimmt Bezug auf § 7 Abs. 6 ErbStG, der unter Leistungen ausdrücklich auch Arbeitsleistungen fasst.¹¹⁷ Hieraus ergebe sich, dass auch § 7 Abs. 8

¹¹⁴ *S. Viskorf/Haag/Kerstan*, NWB 2012, 927, 933.

¹¹⁵ *Potsch/Urbach*, KÖSDI 2012, 17747, 17749.

¹¹⁶ *Fischer*, ZEV 2012, 77, 82; *Fischer*, zitiert nach *Haag/Jehlin*, DStR-Beihefter 2012, 53, 55.

¹¹⁷ Vgl. oben Tz. B. II.

Satz 1 ErbStG Arbeitsleistungen erfasse.¹¹⁸ Dem schließt sich *Gutfried* an, der allerdings darauf hinweist, dass bei der unentgeltlichen Erbringung von Arbeitsleistungen eine Erhöhung des Wertes der Anteile zweifelhaft sei.¹¹⁹

Dagegen sprechen sich *van Lishaut/Ebber/Schmitz* dafür aus, in Fällen, in denen im Ergebnis die Gesellschafter gleichwertige Beiträge erbringen, den zugrunde liegenden „Gesamtplan“ zu berücksichtigen und bereits das Vorliegen einer disquotalen Leistung zu verneinen. Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung seien auch Leistungen zu berücksichtigen, die die Gesellschafter untereinander bzw. an den Dritten erbracht hätten. Hieraus könne sich das Fehlen einer objektiven Bereicherung ergeben.¹²⁰

Es besteht also zumindest im Ergebnis Einigkeit dahingehend, dass eine Besteuerung gem. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht in Betracht kommt, wenn von einem Gesellschafter eine Kapitaleinlage und vom anderen Gesellschafter eine Arbeitsleistung oder Nutzungseinlage in gleichem Wert erbracht wird.

Der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012 fasst unter den Begriff der Leistung im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG *insbesondere* Sacheinlagen und Nutzungseinlagen.¹²¹ Bei Nutzungseinlagen handelt es sich nicht um bilanzierbare Wirtschaftsgüter. Sie können auch nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein.¹²² Dass sie nach Ansicht der Finanzverwaltung dennoch Gegenstand einer freigebigen Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sein können, spricht dafür, dass sich die Vorschrift nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht auf einlagefähige Wirtschaftsgüter beschränken soll. Die schenkungsteuerliche Erfassung nicht einlagefähiger Wirtschaftsgüter führt allerdings zu einer Doppelbesteuerung. Die zugewendeten Leistungen werden in der Regel den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöhen; neben der Schenkungsteuer fällt dann auch Ertragsteuer an.¹²³ Dies ist systemwidrig. Der VIII. Senat des BFH hat in einem vergleich-

¹¹⁸ *Korezkij*, DStR 2012, 163, 164.

¹¹⁹ *Gutfried*, MittBayNot 2012, 188, 191.

¹²⁰ *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 4.

¹²¹ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.3.1.

¹²² *Heurung*, in Erle/Sauter, Einführung KStG, Rn. 198.

¹²³ *Fuhrmann/Potsch*, NZG 2012, 681, 683.

baren Fall im Rahmen eines Aussetzungsbeschlusses entschieden, dass die Ertragsbesteuerung dann zurückzutreten hat.¹²⁴

Nach dem gleichlautenden Ländererlass ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung festzustellen, ob eine Leistung im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorliegt. Wenn auch die anderen Gesellschafter in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Leistungen erbringen, die zu einer den Beteiligungsverhältnissen entsprechenden Werterhöhung der Anteile führe, sei keine steuerbare Leistung gegeben.¹²⁵ Im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung sollen weiterhin auch Leistungen der Gesellschafter untereinander berücksichtigt werden, durch die die Werterhöhung ausgeglichen wird.¹²⁶ *Korezkij* weist zutreffend darauf hin, dass der sachliche Zusammenhang eine größere Rolle spielen sollte als der zeitliche. Ist die Leistung eines Gesellschafters mit einer Gegenleistung verknüpft, so muss dies zum Ausschluss der Schenkungsteuerpflicht führen, auch wenn zwischen der Erbringung der verschiedenen Leistungen eine größere Zeitspanne liegt.¹²⁷

Der Fall, dass nur von einem Gesellschafter eine Arbeitsleistung erbracht wird, wird in der Literatur unterschiedlich beurteilt. *S. Viskorf/Haag/Kerstan* verneinen mangels Einlagefähigkeit bereits das Vorliegen einer Leistung. Nach der „Gesamtplan“-Betrachtung von *van Lishaut/Ebber/Schmitz* dagegen liegt eine disquotale Leistung vor und der Vorgang ist nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu versteuern.

Van Lishaut/Ebber/Schmitz ist insoweit zuzustimmen, dass alleine in der Fallgestaltung, in der nur ein Gesellschafter eine Leistung erbringt, grundsätzlich eine Disquotalität zu bejahen ist. Insofern wäre der Anwendungsbereich von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zunächst eröffnet. Wenn nun aber der einbringende Gesellschafter auf anderer Ebene eine Gegenleistung für seine Zuwendung erhält, so liegt kein unentgeltlicher Vorgang mehr vor und es ist kein Raum für die Erhebung von Schenkungsteuern. Insofern ist *Fischer* darin zuzustimmen, dass das zugrunde liegende Rechtsverhältnis stets im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen ist. Lassen dort liegende

¹²⁴ BFH v. 12.9.2011, VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229; vgl. im Einzelnen unter Tz. E. I.

¹²⁵ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.3.3.

¹²⁶ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.3.4.

¹²⁷ *Korezkij*, ZEV 2012, 303, 305.

Umstände die Unentgeltlichkeit entfallen, so ist nach Sinn und Zweck der Norm eine Besteuerung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG abzulehnen.

Wenn man nun aber in dem Fall, in dem der eine Gesellschafter eine Kapitaleinlage und der andere eine Arbeitsleistung oder Nutzungseinlage erbringt, im Wege einer Gesamtbetrachtung das Vorliegen einer schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung ablehnt, so ist es nur konsequent, die Arbeitsleistung oder Nutzungseinlage für sich gesehen als Schenkung zu erfassen. Wenn sie nämlich ausreicht, um die Bereicherung durch eine finanzielle Zuwendung zu neutralisieren, so ist sie auch isoliert geeignet, eine Bereicherung im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu begründen.

Es entspricht also der Auslegung der Norm nach ihrem Sinn und Zweck, unter Leistungen im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht nur steuerbilanziell einlagefähige Wirtschaftsgüter, sondern jegliche Art von Leistungen zu fassen. Dies wird vom gleichlautenden Ländererlass vom 14.3.2012, der auf eine Gesamtbetrachtung abstellt, konsequent umgesetzt. Letztlich wird diese Gesamtbetrachtung in der Praxis aber zu Anwendungsschwierigkeiten führen. So wird sich ein sachlicher Zusammenhang insbesondere bei der Führung eines Unternehmens in der Regel bejahen lassen, wenn man einen weiten Maßstab zugrunde legt. Wenn man dann den zeitlichen Zusammenhang ebenso großzügig versteht, ist denkbar, dass eine Zuordnung der einzelnen Leistungen zueinander Schwierigkeiten bereiten wird. Wenn Gesellschafter immer wieder Leistungen an die Gesellschaft erbringen, um den Gesellschaftszweck zu fördern, so ist insoweit stets eine Verrechnung im Rahmen der Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Nur so können diejenigen Fälle aus dem Anwendungsbereich des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ausgeschieden werden, in denen die Gesellschafter ausschließlich den Gesellschaftszweck fördern und nicht ihre Mitgesellschafter bereichern wollen.

Gesellschafter, die voneinander abhängende Leistungen erbringen, sind durch die Neuregelung einer erheblichen Rechtsunsicherheit ausgesetzt. Gerade bei größeren zeitlichen Abständen zwischen den verschiedenen Leistungen ist in der Praxis ein hoher Dokumentationsaufwand erforderlich, um darzulegen, dass eine Leistung im Zusammenhang mit einer anderen steht und daher keine Besteuerung geboten ist.¹²⁸

¹²⁸ S. *Viskorf/Haag/Kerstan*, NWB 2012, 927, 934f; S. *Viskorf/Haag*, DStR 2012, 1166, 1167.

Maßgeblich für die Beurteilung, ob eine Ausgewogenheit der Leistungsbeziehung vorliegt, ist der Zeitpunkt der Bewirkung der Leistung. Wenn in diesem Moment die Beteiligten nachvollziehbar davon ausgehen, dass keine einseitige Bereicherung vorliegt, so liegt keine steuerbare Leistung im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vor. An einer Ausgewogenheit fehlt es bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen den Leistungen. Ein solches ist bei einer Wertdifferenz von mindestens 20 % anzunehmen.¹²⁹ Auch an dieser Stelle legt die Finanzverwaltung wieder eine subjektivierende Betrachtung zugrunde, die durch eine objektive Wertgrenze beschränkt wird. Dies ist insofern sachgerecht, als dem Steuerpflichtigen nicht das Risiko auferlegt werden kann, dass zu einem späteren Zeitpunkt bessere Erkenntnismöglichkeiten vorliegen.¹³⁰ Auch in diesem Zusammenhang können insbesondere bei einem großen zeitlichen Abstand zwischen den Leistungen Anwendungsschwierigkeiten auftreten. Daher ist eine sorgfältige Dokumentation geboten.

E. Die Neuregelung des § 15 Abs. 4 ErbStG

Zusammen mit § 7 Abs. 8 ErbStG wurde § 15 Abs. 4 ErbStG in das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz eingefügt. Ziel der Vorschrift ist es, mögliche Härten auszuräumen, die sich aus einer Zuwendung durch eine Kapitalgesellschaft ergeben können.¹³¹

I. Zweck und steuersystematische Auswirkungen der Regelung

Gem. § 15 Abs. 4 ErbStG ist bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 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. Nach der Gesetzesbegründung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine einem Gesellschafter nahestehende Person „nach den Rechtsprechungs-

¹²⁹ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.4.3.

¹³⁰ *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 5; *Eisele*, NWB 2012, 1897, 1906.

¹³¹ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 21.

grundsätzen“ als Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person zu behandeln.¹³²

Was die Gesetzesbegründung als „Rechtsprechungsgrundsätze“ bezeichnet, ist letztlich nur das obiter dictum aus dem Urteil des BFH vom 7.11.2007.¹³³ Der BFH hat in der betreffenden Entscheidung lediglich festgestellt, dass die Zahlung überhöhter Vergütungen an die nahestehende Person als gemischte freigebige Zuwendungen der GmbH an diese zu beurteilen sein „können“. Eine Entscheidung dergestalt, dass in diesem Fall eine Schenkung der Kapitalgesellschaft an die nahestehende Person gegeben „ist“, hat der BFH ausdrücklich nicht getroffen. Im gleichlautenden Ländererlass vom 20.10.2010 wird die Entscheidung des BFH von der Finanzverwaltung in der Weise übernommen, dass bei einer verdeckten Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft an eine einem Gesellschafter nahestehende Person eine gemischte freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an die nahestehende Person vorliegt.¹³⁴

Offen bleibt nach der Gesetzesbegründung, aus welcher Vorschrift sich die Schenkungsteuerpflicht der verdeckten Gewinnausschüttung ergeben soll. § 15 Abs. 4 ErbStG setzt diese voraus. Es wurde aber in § 7 Abs. 8 ErbStG kein Grundtatbestand dahingehend geschaffen, dass die verdeckte Gewinnausschüttung als freigebige Zuwendung unter Lebenden gilt. Es kann sich also die Schenkungsteuerpflicht letztlich nur aus dem Grundtatbestand § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ergeben. Dies ist systematisch kaum überzeugend, handelt es sich doch bei einer verdeckten Gewinnausschüttung um eine Vermögensminderung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein muss. Diese Veranlassung steht aber der Annahme einer freigebigen Zuwendung entgegen.¹³⁵

Indem der Gesetzgeber in § 15 Abs. 4 ErbStG die weiteren Folgen für die Besteuerung regelt, gibt er implizit zu erkennen, dass er sich der Auffassung der Finanzverwaltung anschließt, nach der eine verdeckte Gewinnausschüttung grundsätzlich schenkungsteuerpflichtig ist.¹³⁶ Die Auffassung der Finanzverwaltung führt im Zusammenspiel mit den ertragsteuerlichen Grundsätzen

¹³² BT-Drs. 17/6263 v. 22.6.2011, 83.

¹³³ Vgl. bereits oben unter Abschnitt C. IV. 1.

¹³⁴ Siehe bereits unter Abschnitt C. V.

¹³⁵ S. *Viskorf/Haag/Kerstan*, NWB 2012, 927, 939; *Crezelius*, ZEV 2011, 393, 396.

¹³⁶ *Schulte/Sedemund*, BB 2011, 2080, 2083; *Korezkij*, DStR 2012, 163, 166.

zur verdeckten Gewinnausschüttung dazu, dass ein und derselbe Vorgang sowohl von der Ertragsteuer als auch von der Schenkungsteuer erfasst wird. So hat die Kapitalgesellschaft die verdeckte Gewinnausschüttung an die nahestehende Person einerseits gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ertragsteuerlich zu berücksichtigen, andererseits sind die Kapitalgesellschaft und die nahestehende Person im Hinblick auf die Zuwendung der Kapitalgesellschaft an diese Schuldner der Schenkungsteuer (§ 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

Nach bisheriger Ansicht der Rechtsprechung hat der Gesetzgeber eine Grundsatzentscheidung dahingehend getroffen, dass er eine Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer einschließlich der damit verbundenen Härten in Kauf genommen hat. Dies sei auch verfassungsrechtlich unbedenklich. Es gebe keine Notwendigkeit, sämtliche Steuern derart aufeinander abzustimmen, dass weder Lücken noch Mehrfachbelastungen aufträten. In einem Vielsteuersystem seien derartige Doppelbelastungen unvermeidbar. Der Gesetzgeber habe sich grundsätzlich dafür entschieden, sowohl eine Einkommensteuer als auch eine Erbschaftsteuer zu erheben.¹³⁷

Diese Betrachtung verkennt jedoch, dass Ertragsteuer einerseits und Erbschaft- und Schenkungsteuer andererseits an unterschiedliche Vorgänge anknüpfen. Während die Ertragsteuer an entgeltliches Einkommen anknüpft, das vom Steuerpflichtigen mit Einkunftserzielungsabsicht erlangt wurde, erfasst die Erbschaft- und Schenkungsteuer die unentgeltliche Bereicherung des Steuerpflichtigen infolge eines Erbfalles oder einer Schenkung. Ein Vorgang kann nicht gleichzeitig entgeltlich und unentgeltlich sein und daher nicht sowohl der Ertragsteuer als auch der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterfallen.¹³⁸

In die gleiche Richtung weist ein Beschluss des VIII. Senats vom 12.9.2011. Im entschiedenen Fall erfüllte die zinslose Stundung einer Forderung einerseits den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und andererseits lag tatbestandlich auch eine Schenkung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor. Der BFH entschied, dass bei summarischer Prüfung angesichts des Fehlens einer Erwerbshandlung die Ertragsbesteuerung zurückzutreten habe. In dieser Entscheidung hat der BFH zu Recht ausgeführt, dass mit derselben

¹³⁷ BFH v. 17.2.2010, II R 23/09, BStBl. II 2010, 641; BFH v. 18.1.2011, X R 63/08, BFH/NV 2011, 1053; zustimmend *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 4.

¹³⁸ *Schulte* in Erle/Sauter, § 8, Rn. 174, 309; *Birnbaum*, DStR 2011, 252, 255; *Crezelius*, Ubg 2012, 190, 192.

Handlung nicht sowohl eine freigebige Zuwendung verwirklicht als auch wirtschaftlich am Markt teilgenommen werden könne. Wenn ein Sachverhalt tatbestandlich sowohl der Einkommen- als auch der Schenkungsteuer unterfalle, müsse geprüft werden, welche Besteuerung zurückzutreten habe. Eine Schenkung könne nämlich nicht zugleich eine Erwerbshandlung darstellen. Wenn eine solche nicht vorliege, könne auch keine Ertragsteuer anfallen.¹³⁹ Im zu beurteilenden Fall hat also der BFH der Erbschaftsteuer den Vorrang eingeräumt.

Im Übrigen schlägt der Gesetzgeber mit der Regelung des § 15 Abs. 4 ErbStG nicht nur einen unsystematischen, sondern auch einen inkonsequenten Weg ein. Wenn bei einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine nahestehende Person eine Schenkung der Gesellschaft an diese angenommen wird, so wäre es nur konsequent, diese dann auch wie eine solche zu besteuern. Indem der Gesetzgeber aber der Besteuerung das Verhältnis der nahestehenden Person zum veranlassenden Gesellschafter zugrunde legt, macht er deutlich, dass er im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Zuwendung – entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise – von einer Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person ausgeht. Im ersten Schritt, nämlich der Festlegung des Besteuerungsverhältnisses, will der Gesetzgeber an die Entscheidung des II. Senats vom 7.11.2007¹⁴⁰ anknüpfen, während er die weiteren Folgen, insbesondere Steuersatz und Steuertarif, an dem Verhältnis zur veranlassenden Person (aus Billigkeitsgründen) ausrichten will.

Wenn der Gesetzgeber die verdeckte Gewinnausschüttung an die nahestehende Person zugleich bei dieser als Schenkung erfassen will, wäre es sicherlich konsequenter und verfahrenstechnisch einfacher gewesen, die Kapitalgesellschaft aus dem Besteuerungsverhältnis auszuklammern¹⁴¹ und entsprechend den alten Verwaltungsgrundsätzen¹⁴² eine (unmittelbare) Schenkung der veranlassenden Person (Gesellschafter) an die nahestehende Person anzunehmen. Eine solche Regelung wäre wie § 7 Abs. 8 Satz 1 Ergebnis einer wirtschaftlichen Betrachtung; sie hätte den zusätzlichen Vorteil, dass sich die Rechtsprechungsgrundsätze zur ertragsteuerlichen Behandlung der verdeck-

¹³⁹ BFH v. 12.9.2011, VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229.

¹⁴⁰ BFH v. 7.11.2007, II R 28/06, BStBl. II 2008, 258.

¹⁴¹ Dadurch, dass die Kapitalgesellschaft als Schenker in das Besteuerungsverhältnis einbezogen wird, können sich im Übrigen erhebliche verfahrensrechtliche Probleme ergeben, vgl. *Hruschka* und *S. Viskorf*, zitiert nach *Haag/Jehlin*, DStR-Beihefter 2012, 53, 58.

¹⁴² Vgl. bereits oben unter Tz. C. III. 2.

ten Gewinnausschüttung mit der schenkungsteuerlichen Betrachtungsweise dieses Vorganges wieder decken würden.

II. Begriff der Veranlassung

§ 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG stellt für die Besteuerung auf das Verhältnis zu der natürlichen Person ab, durch die die Schenkung „veranlasst“ ist. Die Gesetzesbegründung enthält keine näheren Ausführungen dazu, wie die Veranlassung zu bestimmen ist. Der Beispielsfall ist so gebildet, dass der zuwendende Vater gleichzeitig Hauptgesellschafter und Geschäftsführer ist, sodass insoweit keine Abgrenzungsprobleme auftauchen. Der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012 äußert sich zu dem Fall, dass mehrere Personen als Veranlasser in Betracht kommen, als Beispiel werden Vater und Onkel genannt. Werde keine andere Veranlassung dargelegt, sei von einer quotalen Mitveranlassung auszugehen.¹⁴³ Dies führt dann zu einer anteiligen Besteuerung der Zuwendung nach verschiedenen Steuerklassen.¹⁴⁴ Zugunsten des Beschenkten können dann auch mehrere persönliche Freibeträge anwendbar sein.¹⁴⁵ Diese Aufspaltung der Zuwendung ist letztlich nur konsequent, wenn man – wie der Gesetzgeber – eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde legt und von einer Schenkung unter natürlichen Personen ausgeht.

Offen lässt der Ländererlass die Frage, wer im Einzelfall Veranlassender sein kann. *Hartmann* spricht sich dafür aus, „veranlassen“ als ursächliches Bewirken oder Anordnen einer Handlung auszulegen, sodass nur vertretungsberechtigte Gesellschafter den Tatbestand der Norm erfüllen könnten.¹⁴⁶ Diese Auslegung ist aber letztlich zu eng und entspricht nicht dem Sinn und Zweck der Norm. § 15 Abs. 4 ErbStG soll die steuerlichen Folgen in den Fällen abmildern, in denen eine Zuwendung einer Kapitalgesellschaft angenommen wird, Grund der Zuwendung aber das Verhältnis des Beschenkten zum Gesellschafter ist. Wenn nun eine Kapitalgesellschaft einer Person etwas zuwendet, die mit einem Gesellschafter, der nicht vertretungsberechtigt ist, verwandt ist, so ist grundsätzlich das persönliche Verhältnis des Gesellschafters zum Beschenkten Grund für die Zuwendung. Es gibt aus Sicht des Gesellschafters bzw. des Vertretungsorgans kein sonstiges Motiv für die Zu-

¹⁴³ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 6.4.

¹⁴⁴ Krit. *S. Viskorf*, zitiert nach *Haag/Jehlin*, DStR-Beihefter 2012, 53, 56.

¹⁴⁵ *Korezkij*, ZEV 2012, 303, 307.

¹⁴⁶ *Hartmann*, ErbStB 2012, 84, 88.

wendung. Würde man nun die Milderung der steuerlichen Folgen nicht gewähren, wenn die nahestehende Person nicht vertretungsberechtigt ist, führte dies zu gerade den steuerlichen Härten, die vermieden werden sollten. Es ist also der Begriff des Veranlassenden dahingehend auszulegen, dass in der Person des Gesellschafters der Anlass für die Zuwendung liegt. Dies wird auch vom Wortlaut der Norm gestützt. So ist § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG passiv formuliert, entscheidend ist die Person, durch die die Schenkung „veranlasst ist“, es kommt nicht darauf an, dass die Person die Schenkung „veranlasst hat“. Es muss also letztlich in dem Verhältnis des Gesellschafters zum Beschenkten der Anlass für die Zuwendung liegen.

Handelt es sich bei dem Veranlasser der Schenkung um dieselbe Person wie den Beschenkten, stellt sich die Frage, ob eine Besteuerung überhaupt in Betracht kommen kann. Bei wortlautgetreuer Anwendung der Norm würde man mangels Angehörigenverhältnis zur Anwendung von Steuerklasse III kommen.¹⁴⁷ Es ist hier aber schon der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung abzulehnen, weil es an den notwendigen Bestandteilen einer freigebigen Zuwendung, nämlich der Bereicherung beim Beschenkten, der Entreicherung beim Zuwendenden und insbesondere an der Freigebigkeit der Zuwendung fehlt.¹⁴⁸

F. Bewertung der Bereicherung

§ 7 Abs. 8 ErbStG und die Gesetzesbegründung enthalten keine eindeutige Aussage dazu, wie der Wert einer etwaigen Bereicherung zu ermitteln ist.

Fischer spricht sich dafür aus, im Rahmen von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ausschließlich das Substanzwertverfahren zugrunde zu legen. Es sollten nämlich nach dem Zweck der Norm nicht solche Erhöhungen des Werts der Anteile erfasst werden, die durch die Steigerung der Ertragskraft des Unternehmens hervorgerufen würden.¹⁴⁹ *Fischer* bildet dazu den Beispielsfall, dass ein Bekannter des Alleingeschafters ein Grundstück zum Marktpreis von 100 GE an eine GmbH veräußert, deren Produktionsanlagen unmittelbar an das Grundstück angrenzen. Dadurch, dass die GmbH ihre Produktion nun schneller als beim Aufbau eines neuen Standortes erhöhen kann, steigt ihr Ertragswert um 1.000 GE. In diesem Fall dürfe aber nicht der Ertragswert in

¹⁴⁷ *Hartmann*, ErbStB 2012, 84, 87.

¹⁴⁸ *Korezkij*, DStR 2012, 163, 166.

¹⁴⁹ *Fischer*, ZEV 2012, 77, 81.

Höhe von 1.000 GE, sondern nur der Substanzwert (Marktpreis) zugrunde gelegt werden, der nach Saldierung der gezahlten 100 GE nicht zum Vorliegen einer Schenkung führe.¹⁵⁰

Die Gesetzesbegründung liefert zunächst Anhaltspunkte dafür, dass die Substanzwertmethode Anwendung finden soll.¹⁵¹ So wird zwar im Grundfall zur verdeckten Einlage ausschließlich auf den Wert der erbrachten Leistung abgestellt.¹⁵² Im Konzernfall dagegen heißt es, Zuwendungsgegenstand sei die „durch die Vermögensverschiebung bewirkte Werterhöhung der Anteile“.¹⁵³ Dies lässt eher den Schluss darauf zu, dass eine Bewertung der Anteile vorzunehmen ist und nicht allein auf den Wert der erbrachten Leistung abgestellt werden kann. *Potsch/Urbach* weisen darauf hin, dass die Substanzwertmethode grundsätzlich subsidiär gegenüber dem Ertragswertverfahren ist.¹⁵⁴

Van Lishaut/Ebber/Schmitz sprechen sich dafür aus, bei einer disquotalen Einlage aus Vereinfachungsgründen auf den gemeinen Wert der Leistung abzustellen.¹⁵⁵

Korezkij weist darauf hin, dass die Wertsteigerung der Anteile in vielen Fällen niedriger sein wird als der gemeine Wert der Leistung.¹⁵⁶ In diesen Fällen wäre eine Besteuerung auf der Grundlage des gemeinen Werts der Leistung nicht sachgerecht, da der Zuwendungsempfänger in dieser Höhe nicht bereichert sei.

Nach dem gleichlautenden Ländererlass vom 14.3.2012 ist die Höhe der Bereicherung anhand der Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft zu bestimmen. Der Wert der Leistung ist zunächst unerheblich. Die Werterhöhung der Anteile muss aber durch die Leistung kausal veranlasst sein und kann daher nicht höher sein als der gemeine Wert der bewirkten Leistung. Verfahrensrechtlich ist zu beachten, dass die Werterhöhung nicht nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert festzustellen,

¹⁵⁰ *Fischer*, zitiert nach *Haag/Jehlin*, DStR-Beihefter 2012, 53, 55.

¹⁵¹ *Potsch/Urbach*, KÖSDI 2012, 17747, 17750.

¹⁵² BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 21.

¹⁵³ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 21.

¹⁵⁴ *Potsch/Urbach*, KÖSDI 2012, 17747, 17750.

¹⁵⁵ *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 4 f.

¹⁵⁶ *Korezkij*, DStR 2012, 163, 164.

sondern dem Erbschaftsteuerfinanzamt vom Betriebsfinanzamt der Kapitalgesellschaft im Wege der Amtshilfe mitzuteilen ist.¹⁵⁷

Es ist systemkonform, für die Bewertung auf die Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile an der Kapitalgesellschaft abzustellen. Die Bereicherung des Erwerbers drückt sich letztlich in der Erhöhung des Werts der Anteile aus, sodass die Vorschriften für die Bewertung von Unternehmensvermögen zugrunde zu legen sind. Gem. § 12 Abs. 2 ErbStG in Verbindung mit § 11 Abs. 2 ErbStG ist daher der gemeine Wert zugrunde zu legen.

U.E. ist aber dann auf den Marktpreis der Leistung abzustellen, wenn die eingebrachte Leistung bei direkter Zuwendung an den Gesellschafter einen Anwendungsfall von § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG darstellen würde. Wenn nämlich die im Verhältnis zum Marktpreis der Leistung höhere Steigerung des Ertragswerts des Unternehmens darauf beruht, dass die zugewendete Leistung aufgrund von ungewöhnlichen oder persönlichen Verhältnissen einen höheren Wert für den Beschenkten hat, so wäre dies bei direkter Zuwendung an ihn schenkungsteuerlich nicht zu berücksichtigen. Es würde der Marktpreis zugrunde gelegt.¹⁵⁸ Es kann für die Besteuerung keinen Unterschied darstellen, ob die Leistung (unmittelbar) zwischen natürlichen Personen oder (mittelbar) über die Einlage in eine Gesellschaft getätigt wird.

Fischers Beispielsfall wäre bei Anwendung von § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG so zu lösen, dass der für die GmbH höhere Wert des Grundstücks sich aus den „persönlichen“ Verhältnissen der GmbH, nämlich ihrem Standort, ergibt. Dieser würde dann nicht berücksichtigt, für Zwecke der Schenkungsteuer würde der Marktpreis zugrunde gelegt. Dem Marktpreis entspricht es auch, wenn der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012 den gemeinen Wert der Leistung als obere Grenze für die zurechenbare Werterhöhung der Anteile festlegt, weil eine darüber hinausgehende Werterhöhung nicht kausal veranlasst ist. Der Erlass nennt dazu auch das von *Fischer* gebildete Beispiel.¹⁵⁹ Diese Begrenzung ist insofern sachgerecht, als bei einer direkten Zuwendung auch dieser Wert maßgeblich wäre. Indem also der Ländererlass den gemeinen Wert der Leistung als Obergrenze für den Wert der Bereicherung des Beschenkten festlegt, wird erreicht, dass eine Zuwendung über eine

¹⁵⁷ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.4.1 ff.

¹⁵⁸ *Knittel*, in Gürsching/Stenger, BewG, § 9, Rn. 97.

¹⁵⁹ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.4.2.

Kapitalgesellschaft nicht schlechter gestellt wird, als wenn sie direkt erfolgt wäre. Angesichts der Zielrichtung der Neuregelung ist es sachgerecht, gerade Fallgestaltungen zu erfassen, in denen der Umweg über eine Kapitalgesellschaft gewählt wird, obwohl eigentlich eine Zuwendung zwischen natürlichen Personen gewollt ist.

Bei einer mehrstufigen Beteiligungskette soll es nach dem gleichlautenden Ländererlass vom 14.3.2012 auf die Werterhöhung der Anteile an der unmittelbar begünstigten Kapitalgesellschaft ankommen. Hiernach ist durchzurechnen, welcher Anteil an dieser mittelbar auf den Beschenkten entfällt und dann entsprechend zu besteuern.¹⁶⁰ Dies würde dazu führen, dass auch, wenn die Werterhöhung den Gesellschafter auf der obersten Ebene nicht mehr erreicht, er im Verhältnis seiner mittelbaren Beteiligung an der unmittelbar begünstigten Gesellschaft besteuert würde. Es würde also eine Bereicherung zugrunde gelegt, die tatsächlich nicht vorhanden ist. Dies widerspricht dem System der Erbschaftsteuer. Nur wenn nach Bewertung der Anteile auf jeder Ebene vor und nach der Leistung eine Wertsteigerung der Anteile des Gesellschafters auf der oberen Ebene vorhanden ist, liegt ein besteuertfähiger Tatbestand vor.¹⁶¹

G. Anwendung der Verschonungsregeln

Fraglich ist weiterhin, ob die Begünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG auf eine Schenkung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG Anwendung finden.

Dem Wortlaut der Begünstigungsvorschriften nach ist dies zu verneinen. So erfasst § 13a ErbStG lediglich den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften, nicht aber deren Werterhöhung. Dementsprechend formuliert auch der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012, dass die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG in den Fällen des § 7 Abs. 8 ErbStG nicht zu gewähren sei.¹⁶²

Dies ist allerdings mit dem Sinn und Zweck der Begünstigungen nicht zu vereinbaren. So sollen die §§ 13a, 19a ErbStG gerade sicherstellen, dass im

¹⁶⁰ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.4.4.

¹⁶¹ *S. Viskorf/Haag/Kerstan*, NWB 2012, 927, 930; *Korezkij*, ZEV 2012, 303, 306.

¹⁶² Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.5.

Falle der Übertragung eines Betriebes dessen Fortführung ermöglicht wird und die Arbeitsplätze gesichert werden.¹⁶³

Auch vor dem Hintergrund der Zielsetzung des § 7 Abs. 8 ErbStG ist die Anwendung der Begünstigungen sachgerecht. Wenn der Anwendungsbereich der Zuwendungen unter Lebenden aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise um Vorgänge erweitert werden soll, die sich nicht als unmittelbare Vermögensverschiebungen zwischen Leistendem und Leistungsempfänger darstellen, so kann die Betrachtung nicht einfach damit enden. Der bloße formale Hinweis, dass tatsächlich kein Übergang von Anteilen stattfindet, ist unzureichend, wenn man berücksichtigt, dass tatsächlich ja auch keine Zuwendung an den Gesellschafter vorliegt. Vielmehr muss also auch im Hinblick auf die weiteren Folgen der Besteuerung dem Umstand Rechnung getragen werden, dass der Gegenstand der Zuwendung eigentlich an die Gesellschaft geleistet wird.

Für die Frage der Anwendbarkeit der Begünstigungen ist also auf den an die Gesellschaft geleisteten Zuwendungsgegenstand abzustellen. Nur so wird berücksichtigt, dass die in der Leistung an die Gesellschaft enthaltene reflexhafte Bereicherung der Gesellschafter stets notwendige Folge der disquotalen Einlage ist, die den Schutzzweck der Begünstigungsvorschriften nicht entfallen lässt. Im Hinblick auf die Regelungen der §§ 13a, 19a ErbStG ist also bei Vorliegen des Tatbestandes des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG für die Frage, ob die Begünstigungen der §§ 13a, 19a ErbStG eingreifen, nicht auf das der natürlichen Person Zugewendete, sondern auf das der Kapitalgesellschaft Zugewendete abzustellen.¹⁶⁴

H. Der Sonderfall eines Forderungsverzichts im Rahmen einer Sanierung

Unerwünschte Auswirkungen kann die Neuregelung in der Praxis in Sanierungsfällen haben. Der Gesetzgeber hat diese Problematik erkannt, sie wird in der Gesetzesbegründung ausdrücklich erwähnt. Er geht aber davon aus, dass unter fremden Dritten überproportionale Einlagen in jedem Fall im Wege gesellschaftsvertraglicher Abreden ausgeglichen werden, sodass es

¹⁶³ BT-Drs. 16/7918 v. 28.1.2008, 33.

¹⁶⁴ *Milatz/Herbst*, ZEV 2012, 21, 23; *Schulte/Sedemund*, BB 2011, 2080, 2082; Stellungnahme des Deutschen Industrie- und Handelskammertages v. 28.11.2011, 9; *Korezkij*, DStR 2012, 163, 165; *Fuhrmann/Potsch*, NZG 2012, 681, 686.

nicht zu einer endgültigen Vermögensverschiebung kommt.¹⁶⁵ Dementsprechend sieht die gesetzliche Regelung keinen Ausnahmetatbestand für Sanierungsfälle vor. Im Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzesentwurf wird dagegen ausgeführt, dass Sanierungsfälle nicht von der Neuregelung erfasst werden sollen, sondern dass diese sich auf echte Missbrauchsfälle beschränken soll.¹⁶⁶

Da die Neuregelung letztlich aber keine entsprechenden Einschränkungen enthält, können in verschiedenen Konstellationen Probleme auftreten:

So ist zunächst denkbar, dass im Fall einer drohenden Insolvenz ein Gesellschafter auf ein Gesellschafterdarlehen verzichtet, um diese abzuwenden. Für die Mitgeschafter ergibt sich daraus eine Werterhöhung ihrer Anteile, die den Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllt, wenn zur Anwendbarkeit der Norm nicht zusätzlich eine subjektive Zielrichtung gefordert wird.¹⁶⁷ Es würde dann im Verhältnis zu den Mitgeschaftern eine Schenkung angenommen. Die Bewertung der Zuwendung erfolgt nach § 11 BewG, die Verschonungsregeln in §§ 13a, 19a ErbStG finden nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Anwendung.¹⁶⁸

Wandelt man den Fall nun dahingehend ab, dass nicht ein Gesellschafter, sondern ein Gläubiger der GmbH – beispielsweise eine Bank in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft – dieser zur Verhinderung der drohenden Insolvenz eine Forderung erlässt, so wird – bei Außerachtlassung einer subjektiven Komponente – durch § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine Schenkung zugunsten sämtlicher Gesellschafter unterstellt. In der Literatur wird zutreffend darauf hingewiesen, dass es der Bank in der Regel nur darum geht, die Gesellschaft vor der Insolvenz zu bewahren, damit diese als Schuldnerin der Bank zukünftig weiterhin ihre Verpflichtungen erfüllt.¹⁶⁹

Der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012 zeigt für Sanierungszwecke eine Gestaltung auf, bei der keine Schenkungsteuer anfällt: So könne dem Verzicht auf eine Forderung gegen die Gesellschaft ein Forderungsverkauf an die Mitgeschafter vorgeschaltet werden. Der die Forderung innehabende Gesellschafter könne einen Teil der Forderung zum Verkehrswert

¹⁶⁵ BT-Drs. 17/6263 v. 22.06.2011, 82.

¹⁶⁶ BT-Drs. 17/7524 v. 26.10.2011, 6.

¹⁶⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen unter Abschnitt D. III. 2.

¹⁶⁸ Zur Kritik an dieser Auffassung vgl. bereits oben unter Abschnitt G.

¹⁶⁹ Riedel, NZI 2011, 577, 579; S. Viskorf/Haag/Kerstan, NWB 2012, 927, 931.

an die anderen Gesellschafter verkaufen, anschließend könnten alle Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligungen auf die Forderung verzichten.¹⁷⁰

Weiterhin geht der Ländererlass auf die Gestaltung ein, dass der Forderungsverzicht durch einen Gesellschafter unter Besserungsvorbehalt ausgesprochen wird. Der Verzicht würde in diesem Fall unter die auflösende Bedingung gestellt, dass sich die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft wieder verbessert. In diesem Fall soll nach Ansicht der Finanzverwaltung kein steuerbarer Vorgang vorliegen, da keine Vermögensverschiebung zu Gunsten der Mitgesellschafter stattfindet.¹⁷¹

Die Rechtsprechung verneint beim Verzicht auf eine wertlose Forderung mit Besserungsabrede das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Argument, dass die Bereicherung nicht auf Kosten des Zuwendenden erfolgt sei. Der Zuwendende sei nämlich nicht enteichert, sondern schichte lediglich einen uneinbringbaren Wert, die wertlose Forderung, gegen eine Erwerbssaussicht um.¹⁷²

§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG enthält ausdrücklich die Voraussetzung, dass die Bereicherung auf Kosten des Zuwendenden erfolgt. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG dagegen setzt lediglich eine Leistung voraus. Es kann aber mit Leistung nur eine solche Vermögensverschiebung gemeint sein, die mangels äquivalenter Gegenleistung zu einer Entreicherung des Zuwendenden führt.¹⁷³ Ansonsten würde beispielsweise die Übertragung eines Sachwerts an eine Kapitalgesellschaft auf Grundlage eines Kaufvertrages die Steuerwirkung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auslösen. Wenn also auch § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine Entreicherung voraussetzt, die bei einem Forderungsverzicht gegen Besserungsabrede fehlt, so sind bei dieser Gestaltung die Tatbestandsvoraussetzungen der Neuregelung nicht erfüllt.¹⁷⁴

Dieses Besteuerungsergebnis entspricht dem Sinn und Zweck der Regelung, die nur endgültige Vermögensverschiebungen erfassen soll. Wenn ein Gesellschafter zur Verhinderung der Insolvenz die Mitgesellschafter auflösend

¹⁷⁰ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.3.6.

¹⁷¹ Gleichlautender Ländererlass v. 14.3.2012, 3-S 380.6/84, BStBl. I 2012, 331, Tz. 3.3.7.

¹⁷² FG Rheinland-Pfalz v. 15.9.2005, 4 K 2436/02, EFG 2005, 1890.

¹⁷³ *Gebel*, in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7, Rn. 415.

¹⁷⁴ Ebenso *Gutfried*, MittBayNot 2012, 188, 195; a.A. *Riedel*, NZI 2011, 577, 580.

bedingt und damit vorübergehend bereichert, bei Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse den Vermögenswert aber zurückerlangt, so liegt kein steuerungswürdiger Tatbestand vor.

Letztlich fehlt es bereits an einer Be- und Entreicherung im Sinne von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, wenn die Forderung, auf die verzichtet wird, keinen realisierbaren Wert mehr hat. Dann ist unabhängig von einem subjektiven Tatbestand kein steuerbarer Vorgang gegeben.¹⁷⁵ Voraussetzung der Neuregelung ist nämlich eine durch die Leistung erlangte Werterhöhung. Eine solche kann nicht vorliegen, wenn die Anteile aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft keinen positiven Wert haben.¹⁷⁶

Auch die Sanierungsfälle machen deutlich, dass nach dem Willen des Gesetzgebers § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine subjektive Komponente in der Form enthält, dass es für eine Schenkungsteuerpflicht das Hauptmotiv des Zuwendenden sein muss, eine unentgeltliche Zuwendung zugunsten der Gesellschafter zu erbringen.¹⁷⁷ Ist dagegen sein Wille darauf gerichtet, die Insolvenz der Kapitalgesellschaft abzuwenden und damit sich einen zahlungsfähigen Schuldner zu erhalten und betrachtet er eine etwaige Bereicherung der Gesellschafter als unvermeidbare Nebenfolge, so soll der Vorgang nicht besteuert werden. Es fehlt dann nämlich an einem steuerungswürdigen Sachverhalt.

I. Gestaltungsfrage: Rechtssicherheit durch Einstellung in die Kapitalrücklage?

Zur Vermeidung einer Schenkungsteuerpflicht nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG wird in der Literatur vorgeschlagen, verdeckte Einlagen nur noch in schuldrechtlich gebundene Kapitalrücklagen zu erbringen.¹⁷⁸ So soll eine Beteiligung der Mitgesellschafter an der erbrachten Leistung ausgeschlossen werden. Dies ist allerdings nur bei einlagefähigen Wirtschaftsgütern möglich. Bei der Einbringung von Arbeitsleistungen beispielsweise ist keine Zuordnung möglich, sodass die Problematik der Anwendung der Norm verbleibt, sofern man einen weiten Leistungsbegriff zugrunde legt.¹⁷⁹

¹⁷⁵ Kahlert/Schmidt, DStR 2012, 1208, 1210.

¹⁷⁶ Fuhrmann/Potsch, NZG 2012, 681, 683.

¹⁷⁷ Kahlert/Schmidt, DStR 2012, 1208, 1210.

¹⁷⁸ Crezelius, Ubg 2012, 190, 191.

¹⁷⁹ S. Viskorf, zitiert nach Haag/Jehlin, DStR-Beihefter 2012, 53, 59.

In gesellschaftsrechtlicher Hinsicht ist zu beachten, dass gem. § 212 Satz 2 AktG und § 57j Satz 2 GmbHG die neuen Aktien bzw. Anteile bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln den Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Beteiligungen zustehen. Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist es daher nicht möglich, den Gesellschaftern eine quotenabweichende Rücklage zuzuordnen. Für eine Kapitalerhöhung durch Einlagen der Gesellschafter gibt es keine entsprechende Regelung. Eine solche kann daher in eine nur einem Gesellschafter zustehende Kapitalrücklage erbracht werden.¹⁸⁰

J. Zusammenfassung und Ausblick

Nachdem in Rechtsprechung und Finanzverwaltung lange Uneinigkeit darüber herrschte, wie der allgemeine schenkungsteuerliche Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Bezug auf disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen auszulegen ist, hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung in § 7 Abs. 8 ErbStG eine spezielle gesetzliche Regelung geschaffen. Hierdurch sollte insbesondere der Gestaltungsmöglichkeit entgegengewirkt werden, dass eine Zuwendung an Mitgesellschafter über die Rechtsfigur der (disquotalen) Einlage in eine Kapitalgesellschaft geleistet wird, ohne dass Schenkungsteuer anfällt. Die Schenkungsteuerpflicht verdeckter Gewinnausschüttungen wird von § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG und § 15 Abs. 4 ErbStG vorausgesetzt, ohne dass sie sich steuersystematisch begründen lässt; verdeckte Gewinnausschüttungen im Konzern sollen aber grundsätzlich steuerfrei bleiben.

Die Neuregelung ist mit Blick auf den ertragsteuerlichen Hintergrund nicht systemkonform ausgestaltet. So werden in Mehrpersonenverhältnissen Zuwendungsverhältnisse unterstellt, die weder rechtlich noch wirtschaftlich vorliegen.

In einem Zug mit der Neuregelung unterstellt der Gesetzgeber die Schenkungsteuerpflicht der verdeckten Gewinnausschüttung, obwohl diese vorher nicht zweifelsfrei feststand. Auch nach Veröffentlichung des gleichlautenden Ländererlasses vom 14.3.2012 bleiben zahlreiche Anwendungsfragen offen, die nur teilweise durch Auslegung beantwortet werden können.

Eine sachgerechte Behandlung disquotaler Einlagen ist nur dann gewährleistet, wenn § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG so ausgelegt wird, dass sie ein subjektives

¹⁸⁰ *Priester*, GS Knobbe-Keuk, 299.

Tatbestandselement enthält. Beispielsweise können nur so Sanierungsfälle aus dem Anwendungsbereich des ErbStG ausgenommen werden.

Eine Leistung bzw. Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 8 ErbStG kann auch ein nicht einlagefähiges Wirtschaftsgut sein. Erbringen verschiedene Gesellschafter Leistungen, so ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung festzustellen, ob diese sich ausgleichen oder ob bei einem Gesellschafter ein Bereicherungsüberhang verbleibt, der dann zu besteuern ist. Maßgeblich für diese Beurteilung ist der Zeitpunkt der Bewirkung der Leistung. Die Vornahme dieser Gesamtbetrachtung dürfte in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereiten; dem Steuerpflichtigen obliegt insoweit ein erhöhter Dokumentationsaufwand.

In Bezug auf die Bewertung einer Leistung im Sinne von § 7 Abs. 8 ErbStG schlägt der gleichlautende Ländererlass vom 14.3.2012 einen praxisgerechten Weg ein, indem er zunächst auf die Erhöhung des gemeinen Werts der Anteile abstellt, den gemeinen Wert der bewirkten Leistung aber als Obergrenze ansieht. Hierdurch wird eine gleichmäßige Besteuerung im Vergleich zu einer Direktzuwendung erreicht.

§ 15 Abs. 4 ErbStG soll die steuerlichen Folgen der Schenkungsteuerpflicht einer verdeckten Gewinnausschüttung abmildern, ist dabei jedoch inkonsequent ausgestaltet. Obwohl der Gesetzgeber eine Schenkung der Kapitalgesellschaft unterstellt, besteuert er die Zuwendung so, als ob sie eine Schenkung des Gesellschafters wäre. Zudem werden verdeckte Gewinnausschüttungen nun sowohl schenkungsteuerlich als auch ertragsteuerlich erfasst, was denklogisch ausgeschlossen ist.

Inkonsequent ist schließlich auch die Nichtanwendung der steuerlichen Begünstigungen nach §§ 13a, 19a ErbStG auf die Neuregelung. An dieser Stelle zeigt sich ein weiteres Mal, dass die Anwendung der Neuregelung nicht konsequent vorgenommen wird und zu systematischen Widersprüchen führt, die im Interesse einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung zeitnah auszuräumen sind.

Insgesamt verbleibt bei der Auslegung und Anwendung des ErbStG die Frage, ob es Schenkungsteuerstatbestände geben kann, die kein subjektives Element beinhalten, ob also eine Schenkungsteuerpflicht allein an objektive Vorgänge geknüpft werden kann. Im Hinblick auf § 7 Abs. 8 ErbStG wurde gezeigt, dass diese Norm eines subjektiven Tatbestands bedarf, um ihren Anwendungsbereich dem Willen des Gesetzgebers entsprechend zu begrenzen. Bei den anderen Tatbeständen des § 7 ErbStG ist diese Fragestellung teil-

weise noch diskussionsbedürftig. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG enthält ausdrücklich das Tatbestandsmerkmal „Freigebigkeit“. Zu § 7 Abs. 7 ErbStG hat das BVerfG dagegen entschieden, dass es verfassungsrechtlich unbedenklich sei, die Norm so auszulegen, dass sie kein subjektives Element enthalte. Es scheint aber fraglich, ob es sich mit den Grundgedanken des ErbStG vereinbaren lässt, Vorgänge zu besteuern, die allein durch das Fehlen einer adäquaten Gegenleistung gekennzeichnet sind. Dies könnte zu einer Besteuerung führen, ohne dass dem Zuwendenden die Unentgeltlichkeit seiner Leistung überhaupt bewusst ist.

Literaturhinweise

Baumbach, Adolf/Hueck, Alfred, GmbH-Gesetz, 19. Aufl., München 2010.

Birnbaum, Mathias, Der Streit um die disquotale Einlage, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2009, 125.

Birnbaum, Mathias, Die verdeckte Gewinnausschüttung wird schenkungsteuerpflichtig, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, 252.

Blümich, Walter, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, München, Stand: November 2011.

Clevinghaus, Tobias, Voraussetzungen und Folgen der Einziehung von GmbH-Geschäftsanteilen, Rheinische Notar-Zeitschrift (RNotZ) 2011, 449.

Crezelius, Georg, Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht im Rechtssystem, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2009, 1.

Crezelius, Georg, Noch einmal: Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2012, 190.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag, Schenkungsteuer auf gesellschaftsrechtliche Vorgänge – Klarstellungen im Erlasswege, Stellungnahme v. 28.11.2011, http://www.ihk-koeln.de/upload/EingabeSchenkungssteuer_11_11_28_17514.pdf.

Eisele, Dirk, BeitrRLUmsG, Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften, Neue Wirtschaftsbriefe (NWB) 2012, 1897.

Erle, Bernd/Sauter, Thomas, Körperschaftsteuergesetz, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner, 3. Aufl., Heidelberg 2010.

Fischer, Michael, Die Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG durch das BeitrRLUmsG, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2012, 77.

Fischer, Michael/Jüptner, Roland/Pahlke, Armin/Wachter, Thomas, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Freiburg 2009.

Fuhrmann, Claas/Potsch, Nicolas, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG) 2012, 681.

Gosch, Dietmar, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., München 2009.

Gürsching, Lorenz/Stenger, Alfons, Bewertungsgesetz, Köln.

Gutfried, Michael, Schenkungsteuer bei Leistungen an und durch Kapitalgesellschaften – Die Änderung des ErbStG und dessen Auswirkungen auf die notarielle Gestaltungspraxis, Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins, der Notarkasse und der Landesnotarkammer Bayern (MittBayNot) 2012, 188.

Haag, Maximilian/Jehlin, Alexander, Bericht zum 7. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen Ertrag- und Schenkungsteuer“, Beihefter zu Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, 53.

Hartmann, Winfried, Kapitalgesellschaften und Schenkungsteuer: Die Karten wurden neu gemischt, Erbschaft-Steuer-Berater (ErbStB) 2012, 84.

Hübner, Heinrich/Maurer, Martin, Erbschaft-/schenkungsteuerliche Folgen gesellschaftsvertraglicher Abfindungsbeschränkungen für die verbleibenden Gesellschafter (Teil 2), Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2009, 428.

Henssler, Martin/Strohn, Lutz, Gesellschaftsrecht, München 2011.

Ivens, Michael, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsbeschränkungen im Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht, GmbH-Rundschau (GmbHR) 2011, 465.

Kahlert, Günter/Schmidt, Arne, Löst ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken nach § 7 Abs. 8 ErbStG Schenkungsteuer aus?, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, 1208.

Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen, Erbschaftsteuergesetz, Köln.

Klose, Andreas, Die schenkungsteuerliche Behandlung der Einziehung und Zwangsabtretung von GmbH-Geschäftsanteilen beim Erwerber, GmbH-Rundschau (GmbHR) 2010, 300.

Korezkij, Leonid, Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften, Überlegungen und Anwendungsbeispiele zu § 7 Abs. 8 und § 15 Abs. 4 ErbStG, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, 163.

Korezkij, Leonid, Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften nach den Ländererlassen vom 14.3.2012, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2012, 303.

Meincke, Jens Peter, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, 15. Aufl., München 2009.

Milatz, Jürgen E./Herbst, Catarina C., Disquotale Einlagen gem. § 7 Abs. 8 ErbStG: Drohende Doppelbelastung und Begünstigungen für Betriebsvermögen, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2012, 21.

Milatz, Jürgen E./Kämper, Andrea, Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln im Lichte der Erbschaftsteuerreform – eine „Fiktion“ wird Realität, GmbH-Rundschau (GmbHHR) 2009, 470.

Moench, Dietmar/Weinmann, Norman, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Freiburg.

Neumayer, Jochen/Imschweiler, Christoph, Schenkungsteuer beim Ausscheiden eines Gesellschafters auf Basis gesellschaftsvertraglicher Abfindungsklauseln, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2010, 201.

Petzoldt, Rolf, Zu Problematik und Auslegung des § 25 des Erbschaftsteuergesetzes, Betriebs-Berater (BB) 1975, 35.

Potsch, Nicolas/Urbach, Elmar, Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern aus schenkungsteuerlicher Sicht, Kölner Steuerdialog (KÖS-DI) 2012, 17747.

Priester, Hans-Joachim, Quotenabweichende Rücklagenzuordnung, in Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 293.

Riedel, Christoph, Geplante Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts: Ein Sanierungshindernis?!, Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung (NZI) 2011, 577.

Säcker, Franz Jürgen/Rixecker, Roland (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, München, 6. Aufl. 2012.

Schmidt, Karsten (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, München.

Schulte, Wilfried, Erbschaftsteuerrecht, 2010.

Schulte, Wilfried, Ist die Erbschaftsteuer reformierbar?, Die Problematik der Besteuerung der Unternehmensnachfolge, Finanz-Rundschau (FR) 2007, 309.

Schulte, Wilfried/Sedemund, Jan, Geplante Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes im Zuge des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG), Betriebs-Berater (BB) 2011, 2080.

Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft, Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG), Stellungnahme v. 14.9.2011, http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2011/060/Stellungnahmen/06-Spitzenverb__d__dt__Wirtschaft.pdf.

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., Köln 2003.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010.

Tolksdorf, Herbert, Schenkungsteuer bei disquotalen Einlagen und Gewinnausschüttungen, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2010, 423.

Troll, Max/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, München.

Troll, Max, Zur Wertermittlung von OHG- und KG-Anteilen bei der Erbschaftsteuer, Betriebs-Berater (BB) 1990, 674.

Van Lishaut, Ingo/Ebber, Bodo/Schmitz, Stefan, Die schenkung- und ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Einlagen und disquotaler Gewinnausschüttungen, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2012, 1.

Viskorf, Hermann-Ulrich, Schenkungsteuer bei außerordentlichen Mitgliederleistungen an einen Verein, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (ZEV) 2007, 291.

Viskorf, Hermann-Ulrich/Glier, Josef/Hübner, Heinrich/Knobel, Wolfgang/Schuck, Stephan: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., Herne 2004.

Viskorf, Stephan, Keine freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung, Anmerkung zum koordinierten Ländererlass vom 20.10.2010, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2011, 607.

Viskorf, Stephan/Haag, Maximilian, Schenkungsteuer bei Leistungen an Kapitalgesellschaften, Zum gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.3.2012 unter besonderer Berücksichtigung von Sanierungsfällen, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2012, 1166.

Viskorf, Stephan/Haag, Maximilian/Kerstan, Thomas, Verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht, Neue Wirtschaftsbriefe (NWB) 2012, 927.

Wilms, Heinrich/Jochum, Georg, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bonn.

IFSt-Schriften 2011 / 2012 / 2013

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag
- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 482 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung –
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht

ISBN: 978-3-89737-029-6