

Bericht zum 7. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen zwischen Ertrag- und Schenkungsteuer“

Aktuelle Prüfungsschwerpunkte/Neuregelung in § 7 Abs. 8 ErbStG

Von Dr. Maximilian Haag und Alexander Jehlin, beide
München*

Nachfolgend ist der Tagungsbericht des 7. Münchner Unternehmenssteuerforums vom 25. 1. 2012 zu aktuellen Fragen im Zusammenhang mit der schenkungsteuerlichen Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen sowie der Einführung eines § 7 Abs. 8 ErbStG zur Schenkungsteuerbarkeit verdeckter Einlagen abgedruckt. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussion.

1. Einführung

Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen sind seit jeher Schwerpunkte steuerlicher Außenprüfungen. Traditionell standen dabei die ertragsteuerlichen Konsequenzen solcher Vorgänge für die Beteiligten im Vordergrund. Seit dem Erlass vom 20. 10. 2010¹ vertritt die Finanzverwaltung jedoch die Auffassung, dass verdeckte Gewinnausschüttungen neben ihren ertragsteuerlichen Folgen zusätzlich als Schenkungen der Kapitalgesellschaft an den Empfänger (Gesellschafter oder nahestehende Person) zu behandeln sind. Mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 13. 12. 2011² hat der Gesetzgeber zudem Leistungen an Kapitalgesellschaften durch gesetzliche Fiktion zu steuerbaren Schenkungen des Leistenden an die Gesellschafter der bereicherten Kapitalgesellschaft erklärt (§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG).

Sowohl der Wortlaut des Erlasses vom 20. 10. 2010 als auch des neuen § 7 Abs. 8 ErbStG ist sehr weitgehend. Beide Regelungen erfassen daher auch Konstellationen zwischen fremden Dritten, bei denen kein Wille zur Bereicherung des Leistungsempfängers zu erkennen ist (Schenkungsfiktion). Erhebliche Rechtsunsicherheit ist die Folge, insbesondere bei der Sanierung insolvenzgefährdeter Gesellschaften und bei Einbringung von Managementleistungen. Darüber hinaus ist die Frage aufgeworfen, ob die doppelte steuerliche Erfassung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen der Er-

tragsteuer sowie gleichzeitig im Rahmen der Schenkungsteuer mit steuersystematischen Grundsätzen vereinbar ist.

Vor diesem Hintergrund beschäftigte sich das 7. Münchner Unternehmenssteuerforum am 25. 1. 2012 im Max-Joseph-Saal der Münchner Residenz mit aktuellen Fragen der Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen. Nach Referaten von Herrn Franz Hruschka³ zur aktuellen Betriebsprüfungspraxis bei verdeckten Gewinnausschüttungen, von Herrn Prof. Dr. Michael Fischer⁴ zur gesetzlichen Neuregelung für verdeckte Einlagen in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sowie von Herrn Dr. Stephan Viskorf⁵ zur schenkungsteuerlichen Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen durch die Finanzverwaltung diskutierten Frau Christine Meßbacher-Hönsch⁶ und Herr Dr. Rolf Fügner⁷ zusammen mit den Referenten und Gästen des Auditoriums unter der Moderation von Herrn Prof. Dr. Georg Crezelius⁸ Einzelheiten der schenkungsteuerlichen Neuregelungen.

2. Aktuelle Schwerpunkte in der Betriebsprüfung

Nach Grußworten und einer Einführung in das Thema des Abends sowie Vorstellung der Referenten und Gäste durch Freund⁹ berichtete Hruschka in seinem Referat über aktuelle Aspekte verdeckter Gewinnausschüttungen in der finanzamtlichen Betriebsprüfung. Hruschka zufolge hat das altbekannte Thema der überhöhten Geschäftsführervergütung in der Prüfungspraxis nach der Unternehmenssteuerreform von 2008 erheblich an Schärfe verloren. Zwar erhöhe die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs in Höhe des überhöhten Vergütungsanteils Körperschaftsteuer, Solidaritäts-

* Dr. Maximilian Haag, LL.M. (Duke), ist Rechtsanwalt, Alexander Jehlin, LL.M., ist Dipl.-Kfm., Dipl.-Volksw. bei P+P Pöllath + Partners in München.

1 H 18 ErbStH 2003, DStR 2011, 79.

2 BGBl I 2011, 2592.

3 Franz Hruschka ist Leitender Regierungsdirektor der Abteilung Betriebsprüfung am Finanzamt München.

4 Prof. Dr. Michael Fischer ist Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht einschließlich Wirtschaftsstrafrecht an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel.

5 Dr. Stephan Viskorf, RA/StB, ist Partner bei P+P Pöllath + Partners in München.

6 Christine Meßbacher-Hönsch ist Richterin im II. Senat des BFH.

7 Dr. Rolf Fügner, RA, ist Partner bei Milbank Tweed Hadley & McCloy LLP in München.

8 Prof. Dr. Georg Crezelius ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg sowie der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

9 Volker Freund ist Ministerialrat im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

zuschlag und Gewerbesteuer. Diese Erhöhung korrespondiere jedoch mit einer Steuerentlastung auf Ebene des Gesellschafters. Denn der erhöhte Vergütungsanteil beim Gesellschafter werde nicht mehr als Arbeitslohn voll besteuert, sondern unterliege als Dividende nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Teileinkünfteverfahren. Dies werde u. a. auch durch die Einführung der Korrespondenzvorschrift in § 3 Nr. 40d Satz 2 EStG gewährleistet, welche ausdrücklich auf § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG Bezug nimmt. Mit § 32a KStG habe der Gesetzgeber insoweit auch die erforderliche Grundlage für die Änderung bereits bestandskräftiger Steuerbescheide geschaffen, die auch für natürliche Personen (Gesellschafter oder diesem nahestehende Person) gelte.

Laut *Hruschka* können sich dabei allerdings Probleme mit Rücksicht auf die zeitlichen Differenzen der Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene des Gesellschafters ergeben. Während beispielsweise eine Pensionszusage auf Gesellschaftsebene bereits im Jahr der entsprechenden Rückstellungsbildung zu korrigieren ist, können bis zur korrespondierenden Korrektur auf Gesellschafterebene Jahre vergehen. Die Finanzbehörde müsse daher sicherstellen, dass die verdeckte Gewinnausschüttung in der Zwischenzeit nicht in Vergessenheit gerät, da andernfalls im späteren Zuflusszeitpunkt die Vollversteuerung der Bezüge beim Gesellschafter nach § 19 EStG droht. Das BMF-Schreiben vom 28. 5. 2002¹⁰ enthalte zu diesem Zweck eine Nebenrechnung, welche die Führung eines Teilbetrags I für die Höhe des unangemessenen Vergütungsanteils sowie eines Teilbetrags II für die Höhe der tatsächlichen Einkommenskorrektur bei der Kapitalgesellschaft vorsieht. Diese Teilbeträge I und II würden allerdings nicht gesondert festgestellt, sondern es handle sich lediglich um Erinnerungsposten. Auf ihre Berücksichtigung bei der späteren Besteuerung des Anteilseigners sei daher in besonderer Weise zu achten. Ein ähnliches Problem stelle sich bei der Kürzung einer Pensionsrückstellung auf den nach § 6a EStG zulässigen Wert. In diesem Fall müssten auch die gebildeten Teilbeträge für die spätere Besteuerung beim Gesellschafter anteilig gekürzt werden, um die zutreffende Besteuerung beim Gesellschafter im Zuflusszeitpunkt sicherzustellen.

Ein weiteres häufiges Problem besteht nach *Hruschka* bei der Bewertung von Nutzungsüberlassungen von Wirtschaftsgütern an Gesellschafter, die Gegenstand einer verdeckten Gewinnausschüttung sind. Auf Ebene der Kapitalgesellschaft werde die verdeckte Gewinnausschüttung mit dem gemeinen Wert der überlassenen Nutzung (§ 9 BewG) hinzugerechnet, der sich am Fremdpreis orientiert, also etwa bei Dienstleistungen am Stundentarif zuzüglich Umsatzsteuer. Dieser Wertansatz kollidiere häufig mit der von der Kapitalgesellschaft tatsächlich für die Nutzung zu entrichtenden Umsatzsteuer, da diese nach der Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 UStG und somit nur nach den Selbstkosten der Kapitalgesellschaft (insbesondere Arbeitslohn und Arbeitsmittel) zu ermitteln sei. Soweit die Gesellschaft auf die überlassene Nutzung Umsatzsteuer abführe, behalte die Nutzung folglich den Charakter als Be-

triebsausgabe. Der hinzuzurechnende Wert der verdeckten Gewinnausschüttung bemesse sich daher nach dem Fremdpreis abzüglich der tatsächlich für diese Nutzung abgeführten Umsatzsteuer.

Unter dem Stichwort der „verdeckten Totalliquidation“ erläuterte *Hruschka* abschließend den Fall der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften mit Sitz außerhalb der EU/EWR, die zu jeweils 100 % von einer inländischen Mutter-Kapitalgesellschaft gehalten werden. Da das UmwStG den Fall der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in Drittstaaten nicht regelt, sei eine Liquidation der übertragenden Kapitalgesellschaft und zeitgleich eine Einlage sämtlicher Wirtschaftsgüter der übertragenden Kapitalgesellschaft in die übernehmende Kapitalgesellschaft anzunehmen. Dieser Vorgang finde zwingend zu gemeinen Werten statt. Der Gewinn sei zwar nach § 8b KStG steuerfrei, allerdings eben nur zu 95 %. Obwohl der Vorgang keine Berührung zum Inland hat und obwohl das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus an den stillen Reserven unverändert fortbesteht, findet somit eine Besteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft statt. Insofern stelle sich die Frage, ob für Zwecke der Besteuerung nach § 8b KStG der Bruttowert der Wirtschaftsgüter der übertragenden Kapitalgesellschaft oder lediglich deren Nettowert nach Abzug der Verbindlichkeiten der übertragenden Gesellschaft, also letztlich das Eigenkapital, anzusetzen ist. Das Finanzamt München gehe insoweit von der Nettobetrachtung aus, da ein Fall der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge gegeben sei. Bei Gesamtrechtsnachfolge spreche aber einiges für eine Orientierung an der vom BFH¹¹ zu Einbringungen vertretenen Einheitstheorie.

3. Verdeckte Einlage und Schenkungsteuer

Fischer stellte die Regelung des neuen § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zur Steuerbarkeit verdeckter Einlagen in Kapitalgesellschaften vor und erörterte verschiedene praktisch relevante Fallkonstellationen, in denen die Anwendbarkeit dieser Vorschrift erheblichen Zweifeln unterliegt. Der Gesetzgeber ziele mit § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG darauf ab, eine „Besteuerungslücke“ bei disquotalen Einlagen zu schließen und habe dabei folgenden Fall vor Augen gehabt:

Vater V ist zu 75 % an der S-GmbH beteiligt, Sohn S zu 25 %. V leistet eine Einlage in Höhe von 750 000 € in die Kapitalrücklage der S-GmbH, S erbringt keine Einlage.

Nach der Rechtsprechung des BFH¹² habe dieser Fall keine schenkungsteuerlichen Konsequenzen, da in der disquotalen Einlage weder eine freigebige Zuwendung des V an die GmbH noch im Verhältnis des V zu S gegeben sei. Die Leistung an die GmbH sei nicht freigebig, da die verdeckte Einlage gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Eine Zuwendung des V an S scheidet ganz aus, da es an einem tauglichen Zuwendungsgegenstand i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fehle. Denn die Werterhöhung der Anteile des S an der S-GmbH sei bloßer Reflex der disquotalen Einlage. Mit § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG habe der Gesetzgeber nun allerdings auf die BFH-

¹⁰ BMF v. 28. 5. 2002, IV A 2-S 2742-32/02, BStBl I 2002, 603, DStR 2002, 910, Tz. 2.

¹¹ BFH v. 10. 7. 1986, IV R 12/81, BStBl II 1986, 811, NJW 1987, 798.

¹² BFH v. 17. 4. 1996, II R 16/93, BStBl II 1996, 454, DStR 1996, 1165; v. 17. 10. 2007, II R 63/05, BStBl II 2008, 381, ZEV 2008, 153 m. Anm. *Crezelius*; v. 9. 12. 2009, II R 28/08, DStR 2010, 925.

Rechtsprechung zu disquotalen verdeckten Einlagen in Kapitalgesellschaften durch Schaffung einer Schenkungsfiktion reagiert.

Der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfordere zunächst eine Leistung an eine Kapitalgesellschaft durch einen Zuwendenden, der sowohl Gesellschafter der Kapitalgesellschaft als auch Dritter sein kann. Bedachter der Zuwendung könne allerdings nur ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sein, der sich vom Zuwendenden unterscheiden müsse. Verdeckte Einlagen des Alleingeschafters einer Kapitalgesellschaft könnten daher keine Steuer nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auslösen. Schließlich setze der neue Steuertatbestand eine Werterhöhung der Anteile der Kapitalgesellschaft voraus. Ein subjektives Tatbestandselement in Form eines Bereicherungswillens sehe die Norm dagegen nicht vor.

Der sehr weit gefasste Tatbestand wirft eine Reihe an Fragen auf, die *Fischer* anhand von vier Diskussionsfällen anschaulich präsentierte.

Diskussionsfall 1:

Die X-GmbH möchte ihre Produktionsanlagen am Standort erweitern und dazu das benachbarte Grundstück von N erwerben. N, der den Alleingeschafter X der X-GmbH persönlich kennt, veräußert zum Marktpreis von 100. Da die X-GmbH nun schneller als beim Aufbau eines neuen Standorts ihre Produktion erhöhen kann, steigt der Ertragswert der X-GmbH um 1 000.

Da der Wortlaut von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nur von „Leistungen“ spreche, müssten entgeltliche Leistungen wie die des N streng genommen zur Annahme einer Schenkung an X führen, da infolge der Leistung des N eine Werterhöhung der Anteile des X eingetreten ist. Nach Ansicht von *Fischer* darf die Werterhöhung allerdings nicht nach dem Ertragswertverfahren ermittelt werden, sondern es sollte der Substanzwert zugrunde gelegt werden, der auch von § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG als Mindestwert vorgesehen ist. Denn bei Zugrundelegung des Ertragswerts sei eine Schenkung von 1 000 anzunehmen, obwohl N nur Vermögensgegenstände im Wert von 100 auf die X-GmbH übertragen hat und dafür die X-GmbH Vermögensgegenstände im Wert von 100 hingegeben hat. Bei Anwendung des Substanzwerts sei folglich auch unter Geltung von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG keine Schenkung anzunehmen.

Diskussionsfall 2:

D schenkt der X-GmbH einen Vermögensgegenstand im Wert von 100. Alleingeschafter der X-GmbH ist X. Werterhöhung der Anteile des X sei unterstellt.

Nach dem Gesetzeswortlaut sei auch in dieser Konstellation der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG im Verhältnis des D zu X erfüllt. Zugleich sei allerdings der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Verhältnis des D zur X-GmbH gegeben. Dem Gesetzeswortlaut nach löse der Vorgang daher zweimal Schenkungsteuer aus. Zu völlig absurden Ergebnissen führe eine wortlautgetreue Anwendung von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bei Zuwendungen an eine börsennotierte AG, da dann sämtliche Aktionäre Bedachte im Sinne dieser Bestimmung wären. *Fischer* zufolge nimmt die Gesetzesbegründung allerdings ein Spezialitätsverhältnis dergestalt an, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG die allgemeine Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dann verdrängt, wenn der Leistende nicht unmittelbar die Kapitalgesellschaft, sondern mittelbar

deren Gesellschafter bereichern möchte¹³. Damit werde auf die Absicht des Leistenden abgestellt. Daran zeige sich, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG wie auch der Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine Abrede oder ein sonstiges Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und den Gesellschaftern der empfangenden Kapitalgesellschaft voraussetzt. Andernfalls würde u. U. eine Leistung der Schenkungsteuer unterworfen, obwohl der Leistende gar keine Kenntnis vom Begünstigten hat.

Diskussionsfall 3:

A und B sind an der X-GmbH zu je 50 % beteiligt. A verpflichtet sich zu einer Einlage von 50 000 € in das Gesellschaftsvermögen. B verpflichtet sich, für A persönlich im nächsten Jahr ohne gesondertes Entgelt tätig zu werden.

Abwandlung:

B verpflichtet sich, für die X-GmbH ohne gesondertes Entgelt tätig zu werden.

Nach dem Wortlaut von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG müsse B im Diskussionsfall 3 die Werterhöhung seiner Anteile an der X-GmbH als Schenkung des A versteuern. In der Abwandlung müsse darüber hinaus A die Tätigkeit des B für die X-GmbH versteuern. Denn zum einen beschränke sich der vom Gesetz verwendete Begriff der „Leistung“ nicht auf einlagefähige Wirtschaftsgüter, weshalb auch Nutzungen und Leistungen wie z. B. die Arbeitsleistung des B als Schenkung i. S. von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG in Betracht kämen. Zum anderen stelle das Gesetz keine Beziehung zwischen verschiedenen Leistungen mehrerer Gesellschafter her. Im Schrifttum werde zwar vertreten, dass Gegenleistungen der Gesellschafter oder ein entsprechender Gesamtplan zu wechselseitigen Leistungen an die Kapitalgesellschaft bei der Anwendung von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG Berücksichtigung finden müssen¹⁴. Dem Wortlaut des Gesetzes lasse sich eine solche Einschränkung des Tatbestands allerdings nicht entnehmen. *Fischer* zufolge lassen sich jedoch auch diese Fallkonstellationen zutreffend lösen, wenn das der Leistung zugrundeliegende Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft in den Steuertatbestand mit einbezogen wird. Denn dann bestünden weder im Diskussionsfall 3 noch in der Abwandlung Zweifel daran, dass die von A und B erbrachten Leistungen entgeltlicher Natur sind und somit eine Schenkungsteuerbarkeit ausscheiden muss.

Diskussionsfall 4:

Der X-GmbH, an der A und B zu je 50 % beteiligt sind, droht die Zahlungsunfähigkeit. A erlässt der X-GmbH ein fälliges Darlehen in Höhe von 100.

Abwandlung:

Gläubiger G erlässt der X-GmbH einen Teil seiner Forderung in Höhe von 100.

Bei strenger Anwendung des Wortlauts von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist *Fischer* zufolge sowohl im Diskussionsfall 4 als auch in der Abwandlung eine Schenkung anzunehmen. Dies führe gerade in den in der Praxis wichtigen Sanierungsfällen zu grotesken Ergebnissen, weshalb eine Korrektur des Gesetzeswortlauts angesichts des in der Gesetzesbegründung¹⁵

¹³ BR-Drs. 253/11 (B), S. 35.

¹⁴ *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 4.

¹⁵ BR-Drs. 253/11 (B), S. 34.

zum Ausdruck gebrachten Regelungszwecks unumgänglich sei. Erklärtes Ziel des Gesetzgebers sei es gewesen, die durch die BFH-Rechtsprechung entstandene Besteuerungslücke zu schließen. *Fischer* empfahl daher erneut – in den Kategorien des Vertrags zu Gunsten Dritter gesprochen – nicht nur auf das „Deckungsverhältnis“ zwischen dem Leistenden und der Kapitalgesellschaft abzustellen, sondern auch das „Valutaverhältnis“ zwischen dem Leistenden und dem Bedachten in den Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG einzubeziehen. Im Diskussionsfall 4 sei zudem zu beachten, dass Darlehensforderungen von Gesellschaftern im Insolvenzverfahren nachrangig befriedigt werden (§ 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO), so dass die Forderung bei drohender Zahlungsunfähigkeit der X-GmbH ohnehin keinen wirtschaftlichen Wert für A hat. Durch den Verzicht auf die Forderung werde A folglich nicht entreichert, weshalb schon aus diesem Grund keine Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eintrete. In der Abwandlung fehle es für eine Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG am Willen des G zur Unentgeltlichkeit der Leistung. Zwar setze das in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG angesprochene Deckungsverhältnis zwischen Leistendem und Kapitalgesellschaft keinen Bereicherungswillen voraus. Darin werde jedoch keine Aussage über das Valutaverhältnis getroffen, also zu der Frage, ob zwischen dem Leistenden und dem Bedachten nicht doch ein Bereicherungswille notwendig ist. *Fischer* zufolge ist ein Bereicherungswille zwischen dem Leistenden und dem Bedachten nach dem Grundgedanken des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unabdingbar.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Ertrag- und Schenkungsteuer

4.1 Verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen

Viskorf wies eingangs seines Vortrags darauf hin, dass das Thema verdeckter Gewinnausschüttungen bei der Schenkungsteuer – anders als die Problematik verdeckter Einlagen – erst seit einem Urteil des BFH aus dem Jahr 2007¹⁶ diskutiert wird. In dem 2007 entschiedenen Sachverhalt hatte eine GmbH die Ehefrauen der drei Gesellschafter als Lektorinnen zu einer überhöhten Vergütung angestellt. Ertragsteuerlich wurde der Sachverhalt unstrittig als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst. Der BFH hatte die Frage zu entscheiden, ob über die ertragsteuerlichen Folgen hinaus eine freigebige Zuwendung der Gesellschafter an ihre Ehefrauen anzunehmen war. Diese Ansicht hatte die Finanzverwaltung ursprünglich in R 18 ErbStR 2003 vertreten. Dem sei der BFH eindeutig entgegengetreten, da – korrespondierend zur verdeckten Einlage – kein Zuwendungsgegenstand im Verhältnis der Gesellschafter zu ihren Ehefrauen gegeben war. Die Wertminderung der Anteile der Gesellschafter sei bloße Folge der Gesellschafterstellung. Eine solche wirtschaftliche Betrachtungsweise verbiete sich aber für Zwecke der Schenkungsteuer. Leider habe der BFH es nicht bei dieser Feststellung belassen, sondern in einem Obiter Dictum angemerkt, dass möglicherweise eine gemischte Schenkung der GmbH an die Ehefrauen

anzunehmen sei. Diese Aussage habe die Finanzverwaltung im Erlass vom 20. 10. 2010¹⁷ aufgegriffen und behandle seitdem verdeckte Gewinnausschüttungen als gemischt freigebige Zuwendungen der Gesellschaft an den Empfänger. Mangels Verwandtschaft zwischen der Gesellschaft und dem jeweiligen Empfänger sei dabei bisher Steuerklasse III anzunehmen gewesen. Der nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderliche Bereicherungswille werde nach der im Erlass vom 20. 10. 2010 geäußerten Ansicht der Finanzverwaltung von den Gesellschaftsorganen gebildet. Maßgeblich sei also der Wille der Geschäftsführung, ungeachtet etwaiger Regressansprüche der Gesellschaft. *Viskorf* ist allerdings der Auffassung, dass ein Geschäftsführer Zuwendungen der Kapitalgesellschaft in rechtlich zulässiger Weise nur im Zusammenhang mit seiner originären Geschäftstätigkeit veranlassen kann, etwa in Form von Kundengeschenken oder Spenden. Andere von der Geschäftsführung vorgenommene Vermögensminderungen erfüllten demgegenüber den Tatbestand der Untreue, den nur eine Zustimmung der Gesellschafterversammlung ausschließen könne. Demnach könne es keine Schenkung durch die Gesellschaft geben, da die Veranlassung für unentgeltliche Vermögensminderungen der Kapitalgesellschaft letztlich immer von der Gesellschafterversammlung ausgehe.

Zu prüfen bleibt danach, so *Viskorf*, allenfalls die Frage, ob eine Schenkung zwischen den Gesellschaftern anzunehmen sein könnte. Dies habe der BFH jedoch in seinem Urteil von 2007 zu Recht abgelehnt. Es gebe keinen gesetzlichen Tatbestand, der zur Schenkungsteuerbarkeit verdeckter Gewinnausschüttungen führt. Auch sei kein typisches Dreiecksverhältnis im Sinne eines abgekürzten Zahlungswegs vom Gesellschafter zum Leistungsempfänger gegeben, da die Kapitalgesellschaft insoweit nicht Schuldnerin des Gesellschafters ist. Die gesetzlichen Neuregelungen hätten an dieser Rechtslage nichts geändert. Denn § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG enthalte keine Fiktion für verdeckte Gewinnausschüttungen. § 15 Abs. 4 ErbStG biete ebenfalls keine Rechtsgrundlage für die Schenkungsteuer, sondern regele nur die Steuerklasse des Empfängers und damit allein deren Rechtsfolge. Letztere Vorschrift verdeutliche allerdings das Verständnis des Gesetzgebers, der offensichtlich davon ausgeht, dass die Schenkungsteuerbarkeit verdeckter Gewinnausschüttungen zumindest auf einer gesicherten Rechtsprechung des BFH basiert. Mit § 15 Abs. 4 ErbStG sei daher ein Steuerklassenprivileg geschaffen worden, das von einer Veranlassung der verdeckten Gewinnausschüttung an die nahestehende Person durch die Gesellschafter ausgeht. Im Fall des BFH-Urteils von 2007 würde diese Privilegierung allerdings nicht weiterhelfen. Denn anzunehmen wäre in diesem Fall eine Mitveranlassung der verdeckten Gewinnausschüttung durch alle drei Gesellschafter¹⁸, was die absurde Rechtsfolge hätte, dass die Leistung zu 1/3 Steuerklasse I unterworfen würde, zu 2/3 jedoch Steuerklasse III unterläge.

4.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen an Gesellschafter

Im Fall der verdeckten Gewinnausschüttung an Gesellschafter – etwa im Fall der überhöhten Geschäftsführer-Ver-

16 BFH v. 7. 11. 2007, II R 28/06, BStBl II 2008, 258, DStR 2008, 346 m. Anm. *Schm*.

17 H 18 ErbStH 2003.

18 So jedenfalls *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 11 f.

gütung – fehlt es nach Ansicht *Viskorf*s erst recht an einer rechtlichen Grundlage für eine steuerbare freigebige Zuwendung des überhöhten Vergütungsanteils von der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter. Denn der BFH habe sich mit diesem Fall bislang noch gar nicht beschäftigt. In seiner Entscheidung vom 7. 11. 2007 habe der BFH sich nur zur verdeckten Gewinnausschüttung an nahestehende Personen geäußert. Die vom Gesetzgeber angenommene Schenkungsteuerbarkeit auf der Basis von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG werde damit begründet, dass der dem Gesellschafter gewährte überhöhte Leistungsteil nicht der Erfüllung des Gesellschaftszwecks diene und daher freigebig sein müsse. Dem sei allerdings entgegenzuhalten, dass der BFH in ständiger Rechtsprechung selbst die überquotale verdeckte Einlage in vollem Umfang als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ansieht. Für den umgekehrten Fall der verdeckten Gewinnausschüttung könne nichts anderes gelten. Aus den gleichen Gründen wie bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen sei auch eine Schenkung der Mitgesellschafter an den empfangenden Gesellschafter abzulehnen.

Ausnahmsweise soll die verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter nach Ansicht der Finanzverwaltung¹⁹ dann nicht als Schenkung gewertet werden, wenn im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zu der verdeckten Gewinnausschüttung auch die anderen Gesellschafter verdeckte Gewinnausschüttungen erhalten. *Viskorf* kritisierte an dieser Auffassung zunächst die Unschärfe des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs, für den jegliche Auslegungskriterien fehlen. Am bemerkenswertesten sei jedoch, dass die Finanzverwaltung die Schenkungsteuerbarkeit der verdeckten Gewinnausschüttung offensichtlich davon abhängig macht, dass nur einer der Gesellschafter eine überhöhte Leistung der Kapitalgesellschaft erhält. Es sei allerdings ein absurdes Ergebnis, die Schenkungsteuerpflicht eines Leistungsempfängers daran zu knüpfen, ob ein Dritter ebenfalls eine Schenkung in vergleichbarer Höhe erhält.

4.3 Konzernfälle

Abschließend erläuterte *Viskorf* die neue Vorschrift des § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG, dessen Funktion und Anwendungsbereich derzeit heftig diskutiert wird. Nach der Gesetzesbegründung habe § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG den Zweck, verdeckte Gewinnausschüttungen in Konzernsachverhalten von der Schenkungsteuer freizustellen. Die inkongruente Leistung einer Kapitalgesellschaft an eine Schwester-Kapitalgesellschaft im Konzernverbund sei demnach nur dann schenkungsteuerbar, wenn die Leistung in der Absicht erfolgt, die Gesellschafter der Schwertergesellschaft zu bereichern, und die Beteiligungsverhältnisse an der leistenden und der empfangenden Kapitalgesellschaft voneinander abweichen. Bei Vermögensverschiebungen zwischen 100%igen Tochtergesellschaften bleibe die verdeckte Gewinnausschüttung daher auch in Zukunft schenkungsteuerfrei.

Beispiel 1:

Die M-AG ist an der T-GmbH und der H-GmbH zu jeweils 100 % beteiligt. Die T-GmbH überlässt der H-GmbH ein Grundstück für 60 % des marktüblichen Kaufpreises.

Im Schrifttum werde allerdings vertreten, dass bei Vermögensverschiebungen zwischen 100%igen Tochtergesellschaften ein Rückgriff auf § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG gar nicht nötig ist, da die bloße Vermögensumschichtung zwischen zwei Beteiligungsgesellschaften bei wertender Betrachtungsweise ohnehin keine Schenkung sein könne²⁰. Zweifel hinsichtlich der Anwendbarkeit von § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG ergeben sich laut *Viskorf* allerdings auch dann, wenn die Beteiligungsverhältnisse an den beiden Kapitalgesellschaften nicht identisch sind.

Beispiel 2:

A ist Alleingesellschafter der A-GmbH und Gesellschafter zu 50 % der AB-GmbH. B hält die restlichen 50 % der AB-GmbH. Die A-GmbH verzichtet auf eine Forderung gegen die AB-GmbH.

Die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung der A-GmbH an die AB-GmbH sind in Beispiel 2 gegeben. Mangels Beteiligungsidentität müsste die Besteuerung *Viskorf* zufolge deshalb allein davon abhängen, ob die Leistung mit Bereicherungsabsicht i. S. von § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG erfolgt ist. Laut Gesetzesbegründung sei diese Konstellation allerdings als ein Fall von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG anzusehen mit der Folge, dass es auf das Merkmal der Bereicherungsabsicht gar nicht ankommt²¹. Somit sei auch keine Zuwendung der A-GmbH an die AB-GmbH anzunehmen, sondern eine Zuwendung der A-GmbH an B. Für die Steuerklasse komme es deshalb gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG auf das Verhältnis des B zu A an. Bei Anwendung von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG müsse allerdings konsequenterweise ebenfalls eine Zuwendung der A-GmbH an A angenommen werden. Zur Lösung dieser Dilemmas werde im Schrifttum eine Gesamtbetrachtung angestellt, die darauf abstellt, dass A sich die Werterhöhung in seinem Anteil an der AB-GmbH durch eine korrespondierende Wertminderung seiner Anteile an der A-GmbH erkaufte hat²². Somit finde erneut eine schenkungsteuerlich unbeachtliche Vermögensumschichtung statt.

Viskorf betonte, dass nach der von der Gesetzesbegründung favorisierten Besteuerung von Beispiel 2 nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG völlig unklar ist, ob und in welchen Fällen § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG Sperrwirkung gegenüber § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG entfaltet. Insbesondere stelle sich die Frage, ob § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG überhaupt einen Anwendungsbereich hat, wenn es selbst bei fremdüblichen Leistungen wie dem Forderungsverzicht nicht auf die von § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG geforderte Bereicherungsabsicht ankommen soll. Der Wortlaut der Bestimmung könne sogar als zusätzliche Besteuerungsmöglichkeit neben § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG im Verhältnis der A-GmbH zur AB-GmbH verstanden werden, wenn insoweit eine Bereicherungsabsicht von A gegenüber B gegeben ist. Dem stehe allerdings die Gesetzesbegründung entgegen. Diese beziehe ausdrücklich nur „Konzernfälle“ in den Anwendungsbereich von § 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG ein.

Zusammenfassend wies *Viskorf* darauf hin, dass in allen zweifelhaften Sachverhalten künftig mit deutlich erhöhten Dokumentationsanforderungen zu rechnen ist, um etwa entgeltliche Abreden der Gesellschafter sowie die Werte von Leistung und Gegenleistung belegen zu können. Eine gesetzliche

²⁰ Van Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg 2012, 1, 6.

²¹ BR-Drs. 253/11 (B), S. 35.

²² Van Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg 2012, 1, 7.

¹⁹ H 18 ErbStH 2003, Tz. 6.2, Bsp. 2.

Grundlage für die Schenkungsteuerpflicht verdeckter Gewinnausschüttungen gibt es nach Auffassung *Viskorfs* nach wie vor nicht. Zu empfehlen sei daher bei entsprechender Steuerfestsetzung der Gang vor die Finanzgerichte, damit der BFH sich mit diesem Thema möglichst rasch auseinandersetzen könne. Alles in allem lösten die gesetzlichen Neuregelungen nach einer Feststellung im Schrifttum „neuen Beratungsbedarf auch in nicht freigelegten motivierten Gestaltungen“²³ aus.

5. Diskussion

5.1 Schenkungsteuer in der Betriebsprüfung

Eingangs bat *Crezelius* um eine Stellungnahme von *Hruschka* zur künftigen schenkungsteuerlichen Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen in der Betriebsprüfung. Eine etwaige Schenkungsteuerpflicht verdeckter Gewinnausschüttungen habe dramatische praktische Auswirkungen, da die Festsetzungsfrist für die Schenkungsteuer de facto nie endet. Die Frist beginne bei Zuwendungen juristischer Personen erst zu laufen, wenn die Finanzbehörde von der Schenkung Kenntnis erlangt hat (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 Alt. 2 AO). *Hruschka* wies darauf hin, dass vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BFH sowie der Neuregelungen in § 7 Abs. 8 und § 15 Abs. 4 ErbStG ein gesetzlicher Auftrag der Finanzverwaltung bestehe, sämtliche Sachverhalte mit möglicher schenkungsteuerlicher Relevanz in der Betriebsprüfung aufzugreifen. Eine teleologische Reduktion der neuen gesetzlichen Bestimmungen durch die Finanzverwaltung sei in der derzeitigen Situation sehr gewagt, da dem Wortlaut einer Norm ein hoher Stellenwert zukomme. Eine Arbeitsgruppe der Finanzverwaltung arbeite ab Februar 2012 an einem Anwendungserlass zu § 7 Abs. 8 ErbStG, um eine einheitliche Gesetzesanwendung sicherzustellen. *Meißbacher-Hönsch* merkte an, dass alle von *Hruschka* eingangs genannten Beispiele mit Ausnahme der überhöhten Tätigkeitsvergütung für die Schenkungsteuer nicht relevant seien. *Hruschka* bestätigte diese Einschätzung im Hinblick auf Umwandlungssachverhalte. Allerdings habe die Betriebsprüfung sich in der Vergangenheit vorrangig mit ertragsteuerlichen Themen beschäftigt, weshalb im Bereich der Schenkungsteuer noch Nachholbedarf auf Seiten der Finanzbehörden bestehe. Bei dem neuen Prüfungsschwerpunkt Schenkungsteuer gehe es jedoch nicht nur konkret um die Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern, sondern auch ganz allgemein um schenkungsteuerliche Sachverhalte, die erst im Zusammenhang mit einer Betriebsprüfung in Erscheinung treten. So habe etwa die Umstellung der Unternehmensbewertung im Zuge der Erbschaftsteuerreform zum 1. 1. 2009 auf verkehrswertnahe Werte einen signifikanten Prüfungsbedarf, z. B. bei der Unternehmensnachfolge mittelständischer Konzerne, offengelegt. Mit dem Thema verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen hätten diese Fragen jedoch nichts zu tun.

5.2 Schenkungsteuer bei verdeckten Einlagen

Meißbacher-Hönsch merkte an, dass der neue § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG wohl nach Ansicht sämtlicher Beteiligten einen

sehr weitreichenden Wortlaut erhalten hat, der eingegrenzt werden muss. Wie dies erreicht werden könne, sei allerdings noch völlig offen. *Füger* zufolge dürfte die im Schrifttum geäußerte These, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sowohl eine objektive Bereicherung beim Gesellschafter als auch eine objektive Entreicherung beim Leistenden erfordert²⁴, für alle Beteiligten konsensfähig sein. Dieses Normverständnis lasse sich jedenfalls im Wege einer restriktiven Auslegung des Gesetzeswortlauts anhand des Gesetzeszwecks gewinnen, da das Gesetz einerseits vom „Zuwendenden“ und andererseits vom „Bedachten“ spricht. So könnten beispielsweise sämtliche marktkonformen Transaktionen aus dem Anwendungsbebereich von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ausgeschlossen werden. Denn ein Leistender, der eine marktübliche Gegenleistung für seine Leistung erhält, könne nicht „Zuwendender“ im schenkungsteuerlichen Sinne sein. Einer teleologischen Reduktion des neuen Steuertatbestands bedürfe es insoweit gar nicht. Umgekehrt lässt sich laut *Füger* das in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bewusst vom Gesetzgeber nicht verwendete Merkmal des Bereicherungswillens auch nicht im Wege der teleologischen Interpretation in den Tatbestand einbeziehen. Denn erklärtes gesetzgeberisches Ziel sei es gewesen, die Rechtsprechung des BFH zu verdeckten Einlagen durch Fiktion eines Zuwendungsgegenstands und einer Leistungsbeziehung zwischen Einlegendem und Gesellschafter zu überwinden.

Vor diesem Hintergrund sah *Crezelius* es als überraschend an, dass der Gesetzgeber nicht einfach die alte Richtlinie 18 ErbStR 2003 ins Gesetz übernommen, sondern stattdessen eine völlig neue Vorschrift mit unstrittig zu weit gehendem Wortlaut geschaffen hat. Ihm sei aktuell ein konkreter Fall bekannt, der aus Furcht vor den unklaren Rechtsfolgen des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG im Ausland verwirklicht worden ist. Aus dem Publikum merkte *Hernler*²⁵ an, dass der Sitz der Kapitalgesellschaft im Ausland dann nicht vor einer Anwendung von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG schützt, wenn noch einer der bedachten Gesellschafter in Deutschland weiterhin ansässig und damit schenkungsteuerpflichtig ist. *Hruschka* gab zu bedenken, dass die Anwendung von R 18 ErbStR 2003 ursprünglich gut funktioniert hat und der Anstoß zur Änderung dieser Rechtslage gerade nicht von der Verwaltung kam, sondern durch die Rechtsprechung des BFH ausgelöst worden sei. Angesichts des klaren Wortlauts der neuen gesetzlichen Regelung komme eine gegenseitige Aufrechnung aller zugewendeten Vorteile im Sinne der These *Fügers* wohl nur dann in Frage, wenn von vornherein ganz klar bewertbare Positionen gegeben sind. Der Dokumentationsaufwand für den Steuerpflichtigen werde daher in jedem Fall steigen. Auch nach Auffassung *Viskorfs* darf der Gesetzeswortlaut jedenfalls nicht ohne weiteres außer Acht gelassen werden, wenn der Gesetzgeber schon eine Fiktion schafft, um die Kategorien des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu überwinden. Dieser Umstand werde in einigen anstehenden Sanierungen Probleme bereiten, da keine Bank auf ihre Forderungen verzichten wird, wenn zu befürchten steht, dass die Bank als Schenker dann auch noch für die Schenkungsteuer der Kapitalgesellschaft auf den For-

23 *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 13.

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

25 *Prof. Dr. Jörg Hernler*, StB, ist Partner bei Schlütter Bornheim Seitz in Köln.

derungswert haftet. Zu erwarten sei ferner, dass die Verwaltung vor Veröffentlichung eines Anwendungsschreibens zu § 7 Abs. 8 ErbStG keine verbindlichen Auskünfte zu der Vorschrift erteilen wird. Die über fünfjährige Wartezeit beim Umwandlungssteuererlass lasse daher eine längere Phase großer Rechtsunsicherheit befürchten. *Hruschka* erläuterte, dass die Arbeitsgruppe zur Abfassung eines Anwendungsschreibens erst ab Februar 2012 ihre Arbeit aufnimmt und daher zeitnah nicht mit der Veröffentlichung des Erlasses zu rechnen ist. Daher sei in der Zwischenzeit anzunehmen, dass disquotale Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern, egal in welche Richtung, potentiell Schenkungsteuer auslösen. Allerdings habe die Finanzverwaltung auch vor Veröffentlichung des Umwandlungssteuererlasses vom 11. 11. 2011 durchaus verbindliche Auskünfte zu Umwandlungen erteilt.

Crezelius vertrat die Auffassung, dass es keinen Anlass zur Schaffung von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gegeben hat. Denn die vom Gesetzgeber ins Auge gefasste Besteuerungslücke könnte unter Zugrundlegung der Rechtsprechung des BFH zum Gesamtplan bzw. mithilfe von § 42 AO angemessen gelöst werden. *Meßbacher-Hönsch* sah dies anders. Zwar habe der II. Senat in Einzelfällen bei mehraktigen Vorgängen einheitliche Rechtsgeschäfte angenommen. § 42 AO sei dabei aber nicht angewendet worden. Eine klare gesetzliche Regelung sei insoweit in jedem Fall vorzuzugswürdig. *Crezelius* erläuterte anhand eines Beispiels, dass allein die künftig zu erwartende Doppelbelastung mit Ertragsteuer und Schenkungsteuer gegen die These von der Besteuerungslücke spricht:

Beispiel 1:

Die beiden natürlichen Personen M und T sind an der X-GmbH beteiligt. T hat Anschaffungskosten für ihre Beteiligung in Höhe von 100. M erbringt eine Einlage in die Kapitalrücklage der X-GmbH.

Laut *Crezelius* hat nur M Anschaffungskosten aufgrund ihrer Einlage, die Anschaffungskosten der T hinsichtlich ihrer Beteiligung bleiben unverändert bei 100. Die Werterhöhung der Anteile der T an der X-GmbH müsse T allerdings nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG versteuern. Veräußert nun später T ihre Beteiligung an der X-GmbH für 500, so würden 400 bei ihr der Einkommensteuer (Abgeltungsteuer oder Teileinkünfteverfahren) unterworfen. Somit würden 100 doppelt belastet mit Ertragsteuer und Schenkungsteuer. *Hruschka* pflichtete *Crezelius* bei, dass in den angesprochenen Fallkonstellationen eine Besteuerungslücke nicht gegeben ist. Abgesehen hiervon handele es sich bei dem geschilderten Fall um einen marktwirtschaftlichen Vorgang, weshalb vieles dafür spreche, allein die Ertragsteuer anzuwenden. Da der Gesetzgeber aber nun offenbar wünsche, diesen Sachverhalt gleichzeitig auch der Schenkungsteuer zu unterwerfen, müsse die Verwaltung dem Folge leisten. *Füger* kritisierte diese Haltung mit folgenden Beispielen:

Beispiel 2:

Die A-GmbH hat mehrere Gesellschafter und ist wirtschaftlich erfolgreich. Sie verkauft ihre Produkte zu Marktpreisen, wobei die Kunden der A-GmbH diese Preise bereitwillig zahlen. Infolgedessen steigen die Anteile der A-GmbH ständig im Wert.

Streng genommen müssten die Gesellschafter der A-GmbH die kontinuierlichen Wertzuwächse ihrer Anteile als Schenkungen der Kunden der A-GmbH gemäß § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG versteuern, obwohl dem gesamten Sachverhalt aus-

schließlich marktübliche entgeltliche Leistungsbeziehungen zugrunde liegen.

Beispiel 3:

A und B sind die Gesellschafter der AB-GmbH. A und B verabreden, dass A im Jahr 2012 eine verdeckte Einlage erbringt und B im Jahr 2013.

Nach dem Wortlaut von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG seien zwei schenkungsteuerbare Vorgänge anzunehmen, obwohl angesichts der Abrede der Gesellschafter offensichtlich sei, dass keiner der beiden Gesellschafter den anderen auf seine Kosten bereichern wolle.

Crezelius ergänzte, dass selbst bei gleichzeitiger Einlage durch A und B eine Besteuerung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht ausgeschlossen ist, da der Wortlaut der Vorschrift wechselseitige Leistungen nicht von der Besteuerung ausnimmt. Es stehe zu erwarten, dass in dem angekündigten Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung nur einige solcher Extremfälle von der Besteuerung ausgenommen würden. In anderen Fällen, etwa der vergünstigten Nutzungsüberlassung durch nahestehende Personen, sei dann aber gleichwohl mit Schenkungsteuer zu rechnen. Auch *Fischer* zweifelte an, dass ein Vorgang wie die Nutzungseinlage, der ertragsteuerlich nicht erfasst werde, gleichwohl der Schenkungsteuer unterliegen soll. *Viskorf* stellte angesichts dieser Fallgruppen die Frage, ob § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG überhaupt einen Sinn aufweist, welcher eine teleologische Reduktion erlauben könnte.

Crezelius schlug vor, verdeckte Einlagen künftig nur noch in eine kraft Satzung oder vertraglicher Abrede schuldrechtlich gebundene Kapitalrücklage zu erbringen. So könne die verdeckte Einlage zivilrechtlich eindeutig dem einlegenden Gesellschafter zugeordnet werden, so dass Mitgesellschafter nicht an der Rücklage beteiligt sind. Diese Verfahrensweise müsse eine Anwendbarkeit von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG mangels Werterhöhung bei den Mitgesellschaftern ausschließen. *Hruschka* pflichtete dieser Sichtweise grundsätzlich bei. *Viskorf* merkte allerdings an, dass die Lösung über eine gebundene Rücklage bei Einbringung nicht einlagefähiger Wirtschaftsgüter, z. B. in Joint-Venture-Sachverhalten, fehlschlägt. Denn dem Gesellschafter, der nicht einlagefähige Wirtschaftsgüter einbringt, könne keine Rücklage zugeordnet werden, so dass seine Leistung in jedem Fall quotale den anderen Gesellschaftern zugute kommt.

Meßbacher-Hönsch erläuterte, dass es kein Feststellungsverfahren zur Ermittlung der von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorausgesetzten Werterhöhung gibt. Jedenfalls habe der Gesetzgeber die Bewertungsvorschriften nicht an die Ermittlung einer Werterhöhung angepasst. Festzustellen sei daher der Wert des Geschäftsanteils vor der Einlage und nach der Einlage. *Crezelius* verwies auf Literaturstimmen, die zur Ermittlung der Werterhöhung aus Vereinfachungsgründen auf den Wert des eingelegten Wirtschaftsguts abstellen²⁶.

5.3 Schenkungsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen

Crezelius stellte zunächst fest, dass § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die verdeckte Gewinnausschüttung der Abgel-

26 *Van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1, 9 f.

tungsteuer beim Anteilseigner unterwirft und sie damit der Sphäre der Entgeltlichkeit zuordnet. Da die Schenkungsteuer im Gegensatz zur Einkommensteuer aber nur unentgeltliche Vermögensverschiebungen erfasst, endet die schenkungsteuerliche Relevanz der verdeckten Gewinnausschüttung mit der gesetzlichen Anordnung in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Diese Feststellung kollidiert allerdings mit der zivilrechtlichen Betrachtungsweise des Schenkungsteuerrechts. Die Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 8 und § 15 Abs. 4 ErbStG unterstelle, dass die verdeckte Gewinnausschüttung nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine Schenkung der Gesellschaft an die nahestehende Person darstellt. *Meßbacher-Hönsch* erläuterte dazu, dass die Entscheidung des BFH vom 7. 11. 2007²⁷ allein die Frage betraf, ob bei verdeckten Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen eine Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person anzunehmen ist. Die beiläufige Äußerung des BFH zu einer etwaigen Schenkung im Verhältnis der GmbH zu der nahestehenden Person sei nicht tragend gewesen und eine bislang einmalige Aussage, zu der sich der BFH angesichts der besonderen Umstände im entschiedenen Fall genötigt gesehen hatte. Der BFH werde diese Aussage künftig noch einmal überdenken müssen.

Zwei Gründe sprechen nach Ansicht *Meßbacher-Hönschs* gegen die Annahme einer Schenkung der GmbH an die nahestehende Person. Zum einen sei die verdeckte Gewinnausschüttung gesellschaftsrechtlich veranlasst, weshalb eine schenkungsteuerbare Zuwendung nicht in Frage komme. Zum anderen werde die verdeckte Gewinnausschüttung ohnehin bereits der Einkommensteuer unterworfen, so dass eine Schenkungsbesteuerung eine doppelte steuerliche Erfassung zur Folge hätte. Soweit bei Erwerben von Todes wegen einzelne Vermögensgegenstände (z. B. Forderungen) zunächst der Erbschaftsteuer und – bei Zufluss – auch noch der Einkommensteuer unterliegen, schaffe § 35b EStG eine gewisse Abhilfe. Im Falle verdeckter Gewinnausschüttungen sei diese Bestimmung aber nicht anwendbar, weshalb die Doppelbesteuerung sich voll manifestiere. Zwar gibt es nach Ansicht von *Meßbacher-Hönsch* keinen allgemeinen Grundsatz, der eine doppelte steuerliche Erfassung kategorisch ausschließt. Allerdings sei kein Sinn darin zu erkennen, einerseits den Körperschaftsteuersatz drastisch zu reduzieren und andererseits die daraus entstehenden Steuerausfälle durch die Schenkungsteuer auf verdeckte Gewinnausschüttungen wieder auszugleichen. Auch nach Ansicht *Fügers* und *Fischers* fehlt es für die Schenkungsteuerbarkeit der verdeckten Gewinnausschüttung an einer Rechtsgrundlage. *Fischer* führte dazu aus, dass jede verdeckte Gewinnausschüttung im Verbandszweck der Kapitalgesellschaft begründet ist. Denn die Kapitalgesellschaft habe (mit Ausnahme der gesetzlichen Kapitalerhaltungsvorschriften) jedenfalls gegenüber ihren Gesellschaftern keinen Anspruch darauf, Erträge dauerhaft behalten zu können. Wenn aber die Gesellschaft in Form von Gewinnausschüttungen oder bei einer künftigen Liquidation ohnehin sämtliche Erträge an die Gesellschafter auskehren müsse, dann könne eine verdeckte Gewinnausschüttung unter kei-

nen Umständen freigebig sein. Bei disquotalen Ausschüttungen handelt es sich daher nach Auffassung *Fischers* lediglich um Aspekte einer Gleichbehandlung der Gesellschafter untereinander. Die Frage nach etwaigen Vermögensverschiebungen stelle sich somit allein im Verhältnis der Gesellschafter zueinander, nicht aber im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern. Demnach ist die Ansicht der Finanzverwaltung, zumindest bei anteiliger verdeckter Gewinnausschüttung an sämtliche Gesellschafter keine Schenkung anzunehmen, zivilrechtlich konsequent. Denn in dieser Konstellation werde dem gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz Genüge getan. *Viskorf* wendete dagegen ein, dass der BFH diese wirtschaftliche Gesamtbetrachtung im Schenkungsteuerrecht ausdrücklich ablehnt. Maßgeblich seien allein die jeweiligen zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen.

Nach Ansicht *Fischers* spricht schließlich schon allein die Schaffung der Schenkungsfiktion für verdeckte Einlagen in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gegen eine Steuerbarkeit der verdeckten Gewinnausschüttung. Denn wenn der Gesetzgeber für den Fall der verdeckten Einlage einen Steuertatbestand geschaffen habe, da sich die verdeckte Einlage nicht unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG subsumieren lasse, dann könne für den umgekehrten Fall der verdeckten Gewinnausschüttung nichts anderes gelten. Es sei daher nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber auch die verdeckte Gewinnausschüttung noch durch eine Schenkungsfiktion gesondert regelt. Die bessere Lösung wäre allerdings, stattdessen in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine Bestimmung aufzunehmen, dass Anteilswerthöhungen Gegenstand einer Schenkung sein können. Dann erübrige sich die misslungene Regelung des § 7 Abs. 8 ErbStG. *Crezelius* wandte ein, dass ein gesetzliches Regelungsbedürfnis für die verdeckte Gewinnausschüttung gar nicht besteht. Denn bei der verdeckten Gewinnausschüttung an nahestehende Personen der Gesellschafter sei die Kapitalgesellschaft in zivilrechtlicher Hinsicht Leistungsmittler zwischen dem Gesellschafter und der bereicherten nahestehenden Person. Daher könne ohne weiteres eine Schenkung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person begründet werden. Die alte Richtlinie R 18 ErbStR 2003 sei insoweit richtig gewesen. Der neue § 15 Abs. 4 ErbStG gehe jedenfalls ins Leere.

6. Achstes Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 8. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Aktuelle steuerliche Aspekte der Unternehmenssanierung – Umsatzsteuer in der Insolvenz/Debt-Equity-Swap“ findet am 27. 6. 2012 um 17:30 Uhr im Literaturhaus München, Salvatorplatz 1, 80333 München, statt. Die Referenten sind Herr *Dr. Christoph Wäger* (BFH) und Herr *Dr. Christian Stermann* (Freshfields Bruckhaus Deringer). An der Podiumsdiskussion werden Herr *Dr. Thomas Eisgruber* (Bayerisches Staatsministerium der Finanzen), Herr *Dr. Günter Kahlert* (White & Case) sowie Herr *Dr. Michael Jaffé* (Kanzlei Jaffé) teilnehmen. Nähere Informationen zu der Veranstaltung sowie zum Münchner Unternehmenssteuerforum enthält die Homepage des Vereins (www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de).

27 BFH v. 7. 11. 2007, II R 28/06, BStBl II 2008, 258, DStR 2008, 346.