

GmbHRundschau

Gesellschafts-
und Steuerrecht
der GmbH
und GmbH & Co.

104. Jahrgang
Heft 11/2013
Seite 561

Prof. Dr. Matthias Loose*

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG)

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften unterlagen bislang nach der Rechtsprechung des BFH nicht der Besteuerung. Mit § 7 Abs. 8 ErbStG hat der Gesetzgeber einen neuen Schenkungsteuertatbestand geschaffen. Die Vorschrift fingiert eine freigebige Zuwendung unabhängig vom Bestehen eines tatsächlichen Bereicherungswillens des Zuwendenden. Sie hat einen viel zu weiten Anwendungsbereich, der sowohl seitens der Literatur als auch durch die Finanzverwaltung eingeengt wird. In welchen Fällen die Vorschrift als Missbrauchsvermeidungsvorschrift entsprechend eng ausgelegt werden kann oder muss und welche verfahrensrechtlichen Folgen dies hat, ist derzeit noch ungeklärt. Das birgt erhebliche Risiken für die Beratungspraxis.

I. Einleitung

§ 7 Abs. 8 ErbStG soll den Missbrauch von Gesellschaften als „Vehikel“ der Umgehung von Schenkungsteuer in einer bestimmten Konstellation beseitigen. Tatsächlich ist die Norm viel zu weit gefasst und lässt ihren Zweck nicht erkennen. Finanzverwaltung¹ und zahlreiche Beiträge in der Literatur² machen sich derzeit Gedanken, wie § 7 Abs. 8 ErbStG vernünftigerweise, dem Zweck der Norm folgend (aber gegen den Wortlaut) ausgelegt werden kann. Nur durch eine am Zweck orientierte Auslegung wird die Vorschrift überhaupt praktisch handhabbar. Für den Rechtsanwender bleibt eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Zum einen ist unklar, welche Fälle die Finanzämter zukünftig aufgreifen und der Besteuerung nach § 7 Abs. 8 ErbStG zuführen werden. Zum anderen sind die Kriterien, nach denen § 7 Abs. 8 ErbStG nicht angewandt werden soll, obwohl dessen Voraussetzungen nach dem Wortlaut erfüllt sind, bislang völlig unbestimmt. Dieser Beitrag kann die Probleme und Bruchstellen lediglich aufzeigen. Wenn der Gesetzgeber nicht alsbald reagiert und § 7 Abs. 8 ErbStG

nachbessert, werden die meisten Fragen vermutlich erst nach Jahren durch die Rechtsprechung geklärt werden. Welche wirtschaftliche Belastung die schenkungsteuerliche Erfassung disquotaler Einlagen haben kann, hat *Schmidtmann* kürzlich eindrucksvoll dargelegt.³ Die Doppelbelastung mit Ertrag- und Schenkungsteuer kann insbesondere in Sanierungsfällen die Leistungsfähigkeit der Gesellschafter erheblich beeinträchtigen. Umso wichtiger ist es, die Risiken, die in dem neuen § 7 Abs. 8 ErbStG schlummern, rechtzeitig zu erkennen.

II. Rechtsentwicklung

Betrachtet man Leistungen des Gesellschafters unter dem Blickwinkel des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, sind zwei Ebenen zu unterscheiden: Zum einen die Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, zum anderen Leistungen eines Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter. Zu Ersteren hatte der für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständige II. Senat des BFH mehrfach entschieden, dass in Fällen der Gesellschaftereinlagen keine der Schenkungsteuer unterliegenden – freigebigen – Zuwendungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft vorliegen. Bei Gesellschafterleistungen an die Kapitalgesellschaften (Einlagen) handele es sich nämlich um Vorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage und nicht um unentgeltliche Vorgänge.⁴

Dasselbe gilt nach Ansicht des BFH im Verhältnis der Gesellschafter untereinander. Dies hat zur Folge, dass Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft nicht zugleich als unentgeltliche Leistungen an seine Mitgesellschafter anzusehen sind.⁵ Der BFH stellt zur Begründung – dem Charakter der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Verkehrsteuer folgend – allein auf die Zivilrechtslage ab und fragt nicht danach, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Gesellschaftsvermögen zuzurechnen ist.⁶ Erhöht sich z.B. der Wert der GmbH-Beteiligung eines

* Prof. Dr. Matthias Loose ist Richter am BFH in München.

1 Gleichlautende Erlasse, FinMin. NRW v. 14.3.2012 – S 3806 - 16 - V A 6, BStBl. I 2012, 331.

2 Vgl. als Auswahl z.B. *Milatz/Bockhoff*, ErbStB 2013, 15 ff.; *Fischer*, ZEV 2012, 77 ff.; *Kahlert/Schmidt*, DStR 2012, 1208 ff.; *Hartmann*, ErbStB 2012, 84 ff.; *Crezelius*, Ubg 2012, 190 ff.; *Fritz/Grünwald*, FR 2012, 911 ff.; *Riedel*, ErbStB 2012, 302 ff.; *Viskorf*, ZEV 2012, 442 ff.; *Binnewies*, GmbH-StB 2012, 343 ff.; *Korezkij*, DStR 2012, 163 ff.; *Korezkij*, ZEV 2012, 303 ff.; *S. Viskorf/Haag/Kerstan*, NWB 2012, 927 ff.; *Höne*, UVR 2012, 10 ff.; *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg 2012, 1 ff.

3 *Schmidtmann*, Zu Belastungskonsequenzen von Vermögensverschiebungen in das Gesellschaftsvermögen einer Kapitalgesellschaft, StuW 2013, 3 ff.

4 Vgl. BFH v. 24.8.2005 – II R 28/02, BFH/NV 2006, 63; v. 15.3.2007 – II R 5/04, BStBl. II 2007, 472; v. 17.10.2007 – II R 63/05, BStBl. II 2008, 381 = GmbHR 2008, 220.

5 BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BFHE 228, 169 = BStBl. II 2010, 566 = GmbHR 2010, 727.

6 BFH v. 29.11.2006 – II R 42/05, BFHE 215, 529 = BStBl. II

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG)

Gesellschafters dadurch, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten, liegt danach keine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter vor. Wegen der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der GmbH⁷ fehlt es in einem solchen Fall an einer zivilrechtlichen Vermögensverschiebung zwischen diesen Gesellschaftern.

Die Finanzverwaltung folgte der Rechtsprechung nur im Hinblick auf die Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft. Im Hinblick auf die Leistungen eines Gesellschafters an die Mitgesellschafter vertrat sie eine andere Auffassung.⁸ Nach R 18 Abs. 1 ErbStR 2003 sollte in der Leistung eines Gesellschafters an die Gesellschaft eine freigebige Zuwendung an einen oder mehrere andere Gesellschafter zu sehen sein, die zur Abkürzung des Leistungsweges direkt an die Gesellschaft erbracht wird, wenn der Leistende mit seiner Zuwendung das Ziel verfolgt, die Mitgesellschafter durch die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte unentgeltlich zu bereichern. Erforderlich war nach Ansicht der Finanzverwaltung, dass der Gesellschafter mit seiner Leistung *nicht nur* die Förderung des Gesellschaftszwecks, sondern *zumindest auch* eine freigebige Zuwendung an Mitgesellschafter beabsichtigt. Dabei ging die Finanzverwaltung von folgenden Grundsätzen aus: Stehen sich die verschiedenen Gesellschafter als fremde Dritte gegenüber, sei davon auszugehen, dass die Leistung an die Gesellschaft allein der Förderung des Gesellschaftszwecks dienen soll, sofern keine besonderen Umstände eine andere Würdigung nahe legen, z.B. bei einem auffallenden Missverhältnis zwischen der Leistung des Gesellschafters und der dadurch erlangten Werterhöhung der Anteile. Handelt es sich bei den Gesellschaftern hingegen um Angehörige im Sinne des § 15 AO, um Lebenspartner oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft oder bestehen sonst verwandtschaftliche Beziehungen, sei *regelmäßig* davon auszugehen, dass neben die gesellschaftsfördernde Zielsetzung das Motiv der Vermögensübertragung trete und eine Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter beabsichtigt sei.

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 9.12.2009⁹ zum Ausdruck gebracht, dass er der in R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 zum Ausdruck kommenden Auffassung der Finanzverwaltung nicht folge. Seiner Auffassung nach richtet sich der Gegenstand der Schenkungsteuer allein nach dem Zivilrecht. Das schließe eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie sie die Finanzverwaltung anstelle, aus. Aufgrund der rechtlichen Eigenständigkeit der Kapitalgesellschaft gebe es keine Vermögensverschiebung zwischen einzelnen Gesellschaftern. In dem Sachverhalt, der der Entscheidung zugrunde lag, hatte der Ehemann den Anteil an einer GmbH in eine andere GmbH eingebracht, an der auch seine Ehefrau beteiligt war. Durch die Einlage der Beteiligung erfuhr der Anteil der Ehefrau eine erhebliche Wertsteigerung, die das Finanzamt nach den Vorgaben in R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 der Schenkungsteuer unterwarf. Der

BFH machte deutlich, dass die in den Richtlinien vertretene Auffassung nicht mit dem Primat des Zivilrechts im Schenkungsteuerrecht vereinbar sei.

Die Entscheidung rief die Finanzverwaltung und den Gesetzgeber auf den Plan. Die Entscheidung des BFH hatte schließlich eine Gestaltung abgesehen, die es einem Schenker ermöglicht, einen ebenfalls an der GmbH beteiligten Angehörigen über die Werterhöhung der GmbH-Anteile zu bereichern, ohne dass die Werterhöhung der Schenkungsteuer unterworfen werden konnte. Die Finanzverwaltung folgte zwar zunächst dem BFH durch gleichlautende Erlasse vom 20.10.2010,¹⁰ allerdings nur bis zum Inkrafttreten der zu diesem Zeitpunkt bereits geplanten Gesetzesänderung.

III. Regelungsgehalt des § 7 Abs. 8 ErbStG

Durch die Einfügung des neuen § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG hat sich die Rechtslage mit Wirkung ab dem 14.12.2011 grundlegend geändert. Die Vorschrift ist als Korrektur der Entscheidung des BFH vom 9.12.2009¹¹ zu verstehen. Sie setzt jedoch nicht einfach die unter der alten Richtlinie R 18 Abs. 3 ErbStG 2003 zum Ausdruck kommenden Auffassung der Finanzverwaltung in Gesetzesform um. Vielmehr – und darin liegt ein Grundproblem der Vorschrift – fingiert sie eine freigebige Zuwendung unabhängig von einem Bereicherungswillen:

Nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG *gilt* 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, *als Schenkung*.

Die Vorschrift formuliert eine gesetzliche Fiktion. Auf eine Freigebigkeit kommt es anders als in R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 nicht an. Folglich besteht für die Beteiligten, Zuwendenden oder Bereicherten, auch keine Möglichkeit darzulegen, dass die Zuwendung nicht freigebig, sondern aus anderen Gründen, z.B. solchen, die im Gesellschaftsvertrag begründet sind, erfolgte. Die Vorschrift unterscheidet auch nicht zwischen nahen Angehörigen und Dritten, so dass sie in allen Fällen ihrem Wortlaut nach erfüllt ist, selbst bei Einlagen eines Dritten, der mit den Gesellschaftern lediglich in geschäftlichen Beziehungen steht.

§ 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG formuliert einen weiteren schenkungsteuerlichen Tatbestand, der – anders als Satz 1 – eine Bereicherungsabsicht als subjektives Element enthält. Nach dieser Vorschrift gelten auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften als Schenkungen, allerdings nur, wenn sie *in der Absicht* getätigt werden, Gesellschafter *zu bereichern* und soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind. § 7 Abs. 8 S. 3 ErbStG erweitert schließlich die Sätze 1 und 2 für Genossenschaften.

Nach der Gesetzesbegründung¹² soll die Neuregelung die Grundsätze der Rechtsprechung des BFH¹³ zur Behandlung von Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungun-

2007, 319; v. 7.11.2007 – II R 28/06, BFHE 218, 414 = BStBl. II 2008, 258 = GmbHR 2008, 334.

7 Vgl. dazu allgemein Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, § 11 Rz. 1.

8 R 18 Abs. 2 S. 1 ErbStR 2003.

9 BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BFHE 228, 169 = BStBl. II 2010, 566 = GmbHR 2010, 727.

10 Gleichlautende Erlasse, FinMin. NRW v. 20.10.2010 – S 3806 - 16 - V A 6, BStBl. I 2010, 1207; gültig bis 13.3.2012.

11 BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BFHE 228, 169 = BStBl. II 2010, 566 = GmbHR 2010, 727.

12 BR-Drucks. 253/11, S. 34.

13 BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BFHE 228, 169 = BStBl. II 2010,

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG)

gen an Kapitalgesellschaften aufgreifen und fort entwickeln. Tatsächlich handelt es sich bei der Regelung jedoch um ein klassisches Nichtanwendungsgesetz.¹⁴ Dies ergibt sich aus der weiteren Gesetzesbegründung, wonach eine durch die Rechtsprechung des BFH eingetretene Besteuerungslücke geschlossen und „eine gleichheitsgerechte Besteuerung von Schenkungen“ sichergestellt werden soll.¹⁵ Selbstverständlich ist es das Recht und die Aufgabe des Gesetzgebers, gerichtliche Entscheidungen, die aus seiner Sicht eine unzutreffende Rechtsauffassung enthalten und zu einer Besteuerungslücke führen, durch geeignete gesetzliche Regelungen zu korrigieren. Es wäre nur wünschenswert, dass dies im Gesetzgebungsverfahren deutlicher zu Tage tritt.

IV. Teleologische Reduktion des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG

Alle Beteiligten, einschließlich der Finanzverwaltung, die diese Gesetzesänderung selbst maßgeblich initiiert hat, gehen davon aus, dass der Gesetzgeber weit über sein Ziel hinaus gegangen und der Wortlaut des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG viel zu weit gefasst ist. Die Finanzverwaltung hat daher selbst in gleichlautenden Erlassen die Vorschrift teleologisch reduziert und bestimmte Fallgruppen aus der Besteuerung herausgenommen.¹⁶ Dies ist ein bemerkenswerter Umstand, der seinesgleichen sucht und über den Einzelfall hinaus Fragen nach dem Zusammenspiel zwischen Legislative und Exekutive aufwirft.

Zu den aus der Besteuerung herauszunehmenden Sachverhalten sollen diejenigen gehören, bei denen aufgrund klarer Absprachen der Beteiligten auszuschließen ist, dass die Zuwendung, die zu einer Werterhöhung führt, in der Absicht geschehen ist, den anderen Gesellschafter zu bereichern. Es wird also im Ergebnis ein subjektiver Tatbestand in die Vorschrift hineingelesen,¹⁷ ohne dass Wortlaut und Systematik dafür irgendeinen Anhaltspunkt böten. Tatsächlich spricht gerade der Umstand, dass Satz 2 des Abs. 8 an eine Bereicherungsabsicht anknüpft, während Satz 1 ein solches subjektives Element nicht enthält, dafür, den Gesetzgeber beim Wort zu nehmen. Dies würde jedoch zu unsinnigen Ergebnissen führen, die mit dem Zweck der Vorschrift nicht vereinbar wären.¹⁸ Folglich lässt die Finanzverwaltung Ausnahmen von der Besteuerung zu, wenn eine Gesamtbetrachtung mehrerer Leistungen letztlich dazu führt, dass kein Gesellschafter auf Kosten eines anderen Gesellschafter (oder Dritten) bereichert ist, wenn Dritte, den Gesellschaftern fern stehende Personen die Einlage erbringen und wenn die Einlage nur der Sanierung der GmbH dienen soll.

1. „Gesamtbetrachtung“ mehrerer Leistungen

Im *Grundfall*, den der Gesetzgeber bei Einfügung des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG möglicherweise vor Augen hatte, sind Vater und Sohn gemeinsam an einer VS-GmbH (Wert: 100.000 €) beteiligt. Der Vater hält 10 %, der Sohn 90 %

der Anteile. Der Vater legt 100.000 € in die GmbH ein. Die Beteiligungshöhe der Gesellschafter an der GmbH wird hierdurch nicht berührt. Allerdings ist der Wert der Beteiligung verhältnismäßig gestiegen. Durch die Einbringung des Vaters ist der Wert der Beteiligung des Sohnes an der GmbH von 90.000 € um weitere 90.000 € (90 % von 100.000 €) auf 180.000 € angewachsen, die Beteiligung des Vaters jedoch nur von 10.000 € um weitere 10.000 € (10 % von 100.000 €) auf 20.000 €.

Nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG wird unabhängig vom Willen des Vaters eine Schenkung von Gesetzes wegen fingiert. Die Bereicherung findet zwar zivilrechtlich auf der Ebene der Gesellschaft statt, entfaltet jedoch durch die Beteiligung des Sohns am Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich seine Wirkung. Vater und Sohn werden schenkungsteuerlich so behandelt, als ob der Vater dem Sohn 90.000 € unentgeltlich zugewandt hätte.

Im *Abwandlungsfall* sind die nicht verwandten A und B zu gleichen Teilen an der AB-GmbH beteiligt. Der A legt 2011 in die Gesellschaft 100.000 € ein, der B – wie zuvor vereinbart – ebenfalls 100.000 €, allerdings erst 2012. Die Beteiligungsverhältnisse bleiben jeweils gleich.

Auch in diesem Fall sind die Voraussetzungen des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG erfüllt. Das Gesetz fingiert auch hier eine Schenkung, obwohl A und B nicht miteinander verwandt sind, beide mit ihrer Einlage jeweils keine freigebige Zuwendung an den jeweils anderen beabsichtigten und – das verwundert etwas – die GmbH-Anteile zwar eine Werterhöhung erfahren haben, jedoch nicht zu Lasten des jeweils Zuwendenden. Tatsächlich ist der Tatbestand sogar zweimal erfüllt, nämlich zum einen im Jahre 2011 als fiktive Zuwendung in Höhe von 50.000 € von A an B und im Jahre 2012 als fiktive Zuwendung des B an A in Höhe von ebenfalls 50.000 €.

Die Beispiele zeigen mehr als deutlich, zu welchen unsinnigen Ergebnissen § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG führen kann. In der Literatur wird daher diskutiert, die Folgen durch eine schuldrechtliche Abrede über die Entgeltlichkeit der Einbringung zu vermeiden.¹⁹ Vom Wortlaut des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG ist diese Sichtweise zwar nicht gedeckt, denn die Vorschrift stellt allein auf die Werterhöhung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ab. Es dürfte jedoch vertretbar sein, die Vorschrift entsprechend ihrem Zweck zu reduzieren, wenn zwar der Anteil im Wert gestiegen ist, im Gegenzug jedoch eine Forderung im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern entstanden ist, die gerade diesen Wertzuwachs ausgleichen soll.

Die Finanzverwaltung scheint dieser Auffassung zu folgen. Unter Tz. 3.3.3 und 3.3.4 der gleichlautenden Erlasse vom 14.3.2012²⁰ stellt sie bei Werterhöhung des Anteils auf eine Gesamtbetrachtung aller Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft und unter den Gesellschaftern ab. Danach wäre § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG nicht anzuwenden, wenn die Gesellschafter vereinbaren, dass die disquotale Einbringung zu keiner endgültigen Vermögensverschiebung führen soll. Das würde bedeuten, dass zugleich mit der Einlage eine Forderung des unterquotale bereicherten Gesellschafter gegenüber dem überquotale bereicherten Gesellschafter entsteht, die den Vermögensvorteil im

566 = GmbHR 2010, 727; v. 7.11.2007 – II R 28/06, BFHE 218, 414 = BStBl. II 2008, 258 = GmbHR 2008, 334.

14 Viskorf, ZEV 2012, 442 (443); Korezki, DStR 2012, 163 (164).

15 BR-Drucks. 253/11, S. 34; Viskorf, ZEV 2012, 442 (443); van Lishaut/Ebber/Schmitz, Ubg. 2012, 1 (3).

16 Gleichlautende Erlasse, FinMin. NRW v. 14.3.2012 – S 3806 - 16 - V A 6, BStBl. I 2012, 331.

17 Schulte/Petschulat, BB 2013, 471 ff.

18 Schulte/Petschulat, BB 2013, 471 ff.

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

20 Gleichlautende Erlasse, FinMin. NRW v. 14.3.2012 – S 3806 - 16 - V A 6, BStBl. I 2012, 331.

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG)

Ergebnis ausgleicht. Teilweise wird vertreten, dass eine solche Vereinbarung bereits für künftige Einlagen unmittelbar im Gesellschaftsvertrag erfolgen kann, z.B. durch eine Regelung, wonach sog. disquotale Einlagen generell einen entsprechenden Ausgleichsanspruch des einlegenden Gesellschafters gegenüber den durch die Einlage begünstigten Gesellschafter begründen soll.²¹

Im Abwandlungsfall könnten A und B also im Vorfeld der Zuwendungen vereinbaren, dass jeder eine entsprechende Einlage zu erbringen hat und – im Ergebnis – keine Wert-erhöhung zu Lasten des Einlegenden erfolgen soll. Wann jedoch die Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern die Voraussetzungen, nach denen nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Gesamtbetrachtung anzustellen ist (z.B. bei sachlichem und zeitlichem Zusammenhang?), erfüllt, ist derzeit ebenso ungeklärt, wie die Frage nach dem Nachweis solcher Vereinbarungen.

Daneben stellen sich aber auch ganz handfeste verfahrensrechtliche Fragen. Die Schenkungsteuer folgt dem Stichtagsprinzip, eine „Gesamtbetrachtung“ mehrerer Schenkungen zu einer einzigen Schenkung liegt ihr fern. Wie kann also die – später erfolgte – Einlage des B (2012) im Zeitpunkt der Einlage des A (2011) überhaupt berücksichtigt werden. Muss die Veranlagung zur Schenkungsteuer zunächst vorläufig (§ 165 AO) oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) erfolgen oder ist die spätere Einlage des B möglicherweise ein auf die Einlage des A rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO? Welcher Stichtag ist für die Werterhöhung der Anteile von Bedeutung, der erste oder der zweite? Welches Finanzamt ist zuständig, wenn zwei oder vielleicht auch viele Gesellschafter sich zu einer Einlage verpflichtet haben? Der unbedarfte Beobachter erkennt sofort, dass sich hier ein weites Feld der steuerrechtlichen Diskussion öffnet. Der Berater sieht mit Schrecken eine Vielzahl ungeklärter Rechtsfragen, die die Verlässlichkeit seiner Gestaltung untergraben.

Dogmatische Grundlage für eine Auslegung des Gesetzes entgegen seinem Wortlaut kann nur eine am Zweck der Vorschrift als Missbrauchsvermeidungsvorschrift orientierte, teleologische Reduktion sein. Deshalb müssen Gestaltungshinweise, die Wege aufzeigen, dass durch entsprechende Vereinbarungen auch im Grundfall die Rechtsfolgen des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG vermieden werden können, mit äußerster Vorsicht betrachtet werden. Vorgeschlagen wird gleichwohl, dass auch im Grundfall Vater und Sohn vereinbaren können, dass dem Vater zum Ausgleich eine Forderung gegenüber dem Sohn in Höhe von 90.000 € zustehe. Dann wäre der Sohn objektiv nicht durch die eingebrachten 100.000 € bereichert. Tatsächlich hätte sein GmbH-Anteil zwar um 90.000 € an Wert zugelegt; im Ausgleich dazu sei er jedoch zur Zahlung von 90.000 € an seinen Vater als Mitgesellschafter verpflichtet.²²

Selbst wenn man solche Gestaltungen „zur Vermeidung der Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG“ zulassen würde – wozu aus teleologischen Gründen keine Veranlassung besteht – wäre zu beachten, dass ein etwaiger späterer Verzicht auf die im Innenverhältnis vereinbarten Forderung seinerseits einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 ErbStG auslösen kann, vorausgesetzt, der Forderungsinhaber verzichtet

freigebig auf die Forderung in der Absicht, den anderen zu bereichern. Zu beachten ist ferner, dass eine solche Vereinbarung mangels formeller Vorgaben zwar auch konkludent vereinbart werden kann.²³ Vor dem Hintergrund einer möglicherweise erforderlichen Beweiserbringung empfiehlt sich allerdings auch hier die Schriftform.²⁴

2. Leistungen Dritter an die Gesellschaft

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

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

Die gleichlautenden Erlasse der Finanzverwaltung vom 14.3.2012²⁵ lassen ebenfalls nicht erkennen, welche Leistungen Dritter im Rahmen des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG zukünftig aufgegriffen werden. Das macht die Anwendung der Norm in der Praxis völlig unberechenbar. Möglicherweise wird die Praxis einfach die in R 18 Abs. 3 ErbStR 2003 aufgestellten Regeln für die Annahme einer freigebigen Zuwendung berücksichtigen. Danach sollten Leistungen Dritter grundsätzlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein und daher nicht der Schenkungsteuer unterliegen, wenn nicht besondere Umstände eine andere Würdigung nahe legen. Allerdings hat der Gesetzgeber ja gerade ausdrücklich die Leistungen Dritter einbezogen und nicht auf eine Freigebigkeit der Leistung abgestellt. Eins zu eins dürften die Regeln daher nicht übernommen werden, wenngleich natürlich eine am Zweck orientierte Einschränkung der Norm auch bei Leistungen Dritter wünschenswert und für die praktische Anwendung der Vorschrift unerlässlich ist.

3. Sanierungsfälle

Verzichtet ein Gesellschafter oder ein Dritter im Rahmen einer beabsichtigten Sanierung der Gesellschaft auf eine Forderung oder legt er zu diesem Zweck Geld in die Gesellschaft ein, ist der Tatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG erfüllt, denn es kommt – wie bereits mehrfach ausgeführt – auf eine Bereicherungsabsicht des Leistenden nicht an.

²³ Viskorf, ZEV 2012, 442 (443 f.).

²⁴ Milatz/Bockhoff, ErbStB 2013, 15 (16).

²⁵ Gleichlautende Erlasse, FinMin. NRW v. 14.3.2012 – S 3806 - 16 - V A 6, BStBl. I 2012, 331.

²¹ Milatz/Bockhoff, ErbStB 2013, 15 (16).

²² Milatz/Bockhoff, ErbStG 2013, 15 (16).

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften (§ 7 Abs. 8 ErbStG)

Gleichwohl bestehen Zweifel, ob derartige Leistungen als „missbräuchlich“ anzusehen sind und in der Zielrichtung des Gesetzes liegen.²⁶ Auch hier gilt es, den viel zu weiten Gesetzesüberhang teleologisch zu reduzieren. *Viskorf*²⁷ und die Finanzverwaltung²⁸ zeigen beim Verzicht auf Forderungen verschiedene Auswege auf. Zum einen würde eine Umwandlung der Verbindlichkeiten in Eigenkapital unter gleichzeitiger Erhöhung des Stammkapitals der Gesellschaft, die die Werterhöhung im Anteil der Mitgesellschafter ausschließt, die Rechtsfolgen des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG vermeiden. Dasselbe gilt bei einer Neujustierung der Beteiligungsquoten. Beides ist in diesen Sanierungsfällen aber oftmals nicht beabsichtigt. Denkbar wären auch eine Vorabveräußerung der Forderung, auf die verzichtet werden soll, an die Mitgesellschafter und ein anschließender gemeinsamer Verzicht entsprechend der Beteiligungsquoten.

Die Praxis wird sich vielfach damit zu helfen wissen, von einer Wertlosigkeit der Forderung, auf die verzichtet wird, auszugehen. Schwieriger wird es bei der Einlage zu Sanierungszwecken. Hier hilft möglicherweise wieder die von der Finanzverwaltung angestellte „Gesamtbetrachtung“ weiter, jedenfalls in den Fällen, in denen alle Gesellschafter – wenn auch zeitversetzt – einen Beitrag zur Sanierung erbringen. Möglicherweise reicht auch die schuldrechtliche Vereinbarung eines Wertausgleichs, wenn nur ein Gesellschafter die Einlage erbringen will oder kann. In allen Fällen – das muss man sich stets vor Augen führen – ist der Wortlaut des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG erfüllt. Seinem Zweck nach ist eine Einschränkung jedoch dringend geboten.

Die selbst gesteckten Regeln der Finanzverwaltung in den gleichlautenden Erlassen, mögen in einfach gelagerten Fällen weiterhelfen. In schwierigen Sanierungsfällen, in denen eine Vielzahl von Gläubigern oder Gesellschaftern unterschiedliche Sanierungsbeiträge (Forderungsverzicht, Kapitalerhöhung, Einlage) leisten müssen, versagen sie. Ob die für die Gesellschafter zuständigen Schenkungssteuerfinanzämter diese Sanierungsfälle aufgreifen und dadurch erlangte Werterhöhungen der Anteile als Schenkungen der Besteuerung unterwerfen, kann derzeit nicht vorausgesagt werden. In der Beratung wird man zumindest auf die Möglichkeit hinweisen müssen.

4. Feststellungslast

Der neue § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG fingiert anhand objektiver Merkmale eine Schenkung an den (Mit-)Gesellschafter. Er knüpft ausschließlich an objektive Tatbestandsmerkmale an und verzichtet auf subjektive Tatbestandselemente.²⁹ Das Gesetz erfordert einen kausalen Zusammenhang zwischen der Leistung an die Gesellschaft und der dadurch bewirkten Wertsteigerung der Anteile der Mitgesellschafter. Dafür trägt die Finanzbehörde die Feststellungslast. Für alle anderen, die Vorschrift teleologisch eingrenzenden Merkmale, z.B. die Vereinbarung einer Ausgleichsforderung oder eines Gesamtplans, trägt der Stpfl. die Feststellungslast. Daher ist es zwingend erforderlich, dass die Leistungsvorgänge ausreichend dokumentiert werden. Nur wer die in die Gesamtbetrachtung einzubeziehenden Leistungen belegen und deren bereits am maßgeblichen Stichtag vorhandenen rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang nachweisen kann, kann der Steuerpflicht solcher Leistungen nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG entgehen.³⁰

V. Zusammenfassung

§ 7 Abs. 8 ErbStG weist einen erheblichen Anwendungsüberhang auf, der von der Finanzverwaltung zu Recht durch Erlass auf ein für die Praxis vertretbares Maß zusammengestrichen wurde. Dabei ist es zumindest bemerkenswert, wenn nicht gar verwunderlich, dass die Finanzverwaltung eine Norm, die der Gesetzgeber auf ihre eigene Anregung hin geschaffen hat, unmittelbar nach Inkrafttreten durch gleichlautende Erlasse selbst wieder einschränkt.

Dennoch wird es viele Fälle geben, in denen der Tatbestand gleichwohl erfüllt sein wird, z.B. weil der Stpfl. die Voraussetzungen, nach denen es aus Sicht der Finanzverwaltung (nicht des Gesetzgebers!) zu keiner Besteuerung kommen soll, entweder nicht erfüllt oder nicht nachweisen kann. An dieser Stelle werden die Finanzgerichte und letztlich der BFH gefragt sein, den Anwendungsbereich der Vorschrift teleologisch zu reduzieren. Erste Anzeichen, in welcher Weise dies geschehen könnte und welche Fallgruppen aus der Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG herauszunehmen sind, finden sich in zahlreichen Beiträgen in der Literatur. Verlass ist darauf jedoch nicht. Zudem wird es dauern, bis die Fälle – z.B. aufgrund einer Betriebsprüfung – aufgegriffen und den Gerichten zur Überprüfung vorgelegt werden. Währenddessen wird die erhebliche Rechtsunsicherheit, die durch § 7 Abs. 8 ErbStG – unnötigerweise – geschaffen wurde, weiter bestehen.

²⁶ *Viskorf*, ZEV, 2012, 442 (444); *Schulte/Petschulat*, BB 2013, 471 ff.

²⁷ *Viskorf*, ZEV, 2012, 442 (444).

²⁸ Gleichlautende Erlasse, FinMin. NRW v. 14.3.2012 – S 3806 - 16 - V A 6, BStBl. 2012, 331, Tz. 3.3.6.

²⁹ *Korezkij*, DStR 2012, 163 (165); *van Lishaut/Ebber/Schmitz*, Ubg. 2012, 1 (8); *Viskorf*, ZEV 2012, 442 (443).

³⁰ *Viskorf*, ZEV 2012, 442 (444).