

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 72

**Leistungen in das
Gesellschaftsvermögen einer GmbH
als freigebige Zuwendung
gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG**

Von

Paul Richard Gottschalk



Duncker & Humblot · Berlin

PAUL RICHARD GOTTSCHALK

Leistungen in das Gesellschaftsvermögen
einer GmbH als freigebige Zuwendung
gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 72

Leistungen in das
Gesellschaftsvermögen einer GmbH
als freigebige Zuwendung
gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Von

Paul Richard Gottschalk



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Gottschalk, Paul Richard:

Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH als
freigebige Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG / von
Paul Richard Gottschalk. – Berlin : Duncker und Humblot, 2001
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 72)
Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2000
ISBN 3-428-10392-0

Alle Rechte vorbehalten

© 2001 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-10392-0

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

*Für Friederun
und unsere Töchter Martha, Paula und Susanna*

Vorwort

Leistungen in das Gesellschaftsvermögen erhöhen nicht nur das Vermögen der GmbH, sondern wirken sich über die Mitgliedschaftsrechte regelmäßig auch bei den Gesellschaftern aus. Die Gesellschafter können sich diese Verknüpfung von Gesellschaftsvermögen und Mitgliedschaft zunutze machen, indem sie Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH vorrangig mit dem Ziel erbringen, den oder die Mitgesellschafter zu begünstigen.

Die Frage, ob derartige Vorgänge Schenkungsteuer auslösen können, war lange Jahre kein besonderer Gegenstand wissenschaftlicher Erörterung, und zwar wohl vor allem deshalb, weil den zuständigen Erbschaftsteuerstellen der Finanzämter Informationen über möglicherweise schenkungsteuerlich relevante Sachverhalte nicht zugeleitet wurden. Diese Situation hat sich jedoch spätestens seit Veröffentlichung der Ländererlasse vom 15. März 1997 (BStBl. I, S. 350, übernommen in R 18 ErbStR) grundlegend geändert.

Die hier vorgelegte Arbeit, die in einem Promotionsverfahren an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation eingereicht und begutachtet wurde (mündliche Doktorprüfung im Sommersemester 2000), untersucht dieses aktuelle Problem umfassend, und zwar dahingehend, ob die GmbH oder die Gesellschafter infolge der Leistung eines Gesellschafters oder eines Gesellschaftsfremden schenkungsteuerpflichtig werden können. Sie widmet sich hierbei auch den Besonderheiten, die eine Ein-Personen-GmbH an die schenkungsteuerliche Behandlung stellt.

Schwerpunkt der Untersuchung sind die schenkungsteuerlichen Folgen von Leistungen auf der Gesellschafterebene. Die Arbeit unterscheidet hierbei zwischen den Gesellschafterleistungen, die mittelbar – auf Gesellschafterebene – zur Übertragung von Vermögenssubstanz führen und den bloßen Beteiligungswert erhöhungen bei Mitgesellschaftern. Bei all diesen Gestaltungen stellt sich insbesondere die seit jüngerer Zeit im wissenschaftlichen Schrifttum heftig diskutierte Frage, ob der Geber dem Empfänger ein schenkungsteuerlich greifbares Zuwendungsobjekt zukommen läßt.

Meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Jens Peter Meincke, der die Dissertation angeregt hat, danke ich sehr für die eingehende Betreuung, die er neben seinem Amt als Rektor der Universität zu Köln ermöglicht hat.

Besonderer Dank gilt auch Herrn Ministerialrat Dr. Dietmar Moench, Ministerium für Finanzen des Saarlandes, für die vielen fruchtbaren Diskussionen und wertvollen Hinweise, die mir bei der Konzeption der Arbeit sehr geholfen haben. Schließlich danke ich Herrn Professor Dr. Joachim Lang für die Übernahme des Koreferats und seine Bereitschaft, die Arbeit in die „Schriften zum Steuerrecht“ aufzunehmen.

Völklingen, im Juni 2001

Paul Richard Gottschalk

Inhaltsübersicht

1. Kapitel: Einleitung	31
A. Vorbemerkung	31
B. Schenkungsteuerpflicht der GmbH	33
C. Schenkungsteuerpflicht der Gesellschafter	39
D. Abgrenzung, Terminologie und weiterer Gang der Untersuchung	43
2. Kapitel: Trennung der GmbH von ihren Gesellschaftern	46
A. Einführung	46
B. Rechtspersönlichkeit der GmbH im Zivil- und Steuerrecht, insbesondere im Schenkungsteuerrecht	47
C. Sachliche Einschränkung der schenkungsteuerlichen Rechtssubjektivität auf Vorgänge innerhalb des Unternehmensgegenstands?	55
D. Gesellschaftsvermögen und Mitgliedschaft	61
E. Ergebnisse des 2. Kapitels	74
3. Kapitel: Zuwendungsobjekt und Beteiligte des Zuwendungsvorgangs ...	76
A. Einführung	76
B. Grundsätze für die Bestimmung des Zuwendungsobjekts	77
C. Gebrauchs- bzw. Nutzungsvorteile als Zuwendungsobjekt	80
D. Bestimmung der Beteiligten des Zuwendungsvorgangs	124
E. Ergebnisse des 3. Kapitels	130
4. Kapitel: Bereicherung der GmbH bei Leistungen von Gesellschaftern ..	132
A. Einführung	132
B. In Betracht kommende Sachverhalte	133
C. Entreicherung des zuwendenden Gesellschafters	146
D. Bereicherung der empfangenden GmbH	164
E. Unentgeltlichkeit der Bereicherung (Freigebigkeit)	178
F. Ergebnisse des 4. Kapitels	197
5. Kapitel: Bereicherung der GmbH bei Leistungen Gesellschaftsfremder .	199
A. Einführung	199
B. Leistungen Gesellschaftsfremder aus Interesse am Unternehmensziel der bedachten GmbH	200
C. Leistungen Gesellschaftsfremder aus geschäftlichen Interessen	214
D. Leistungen nahestehender Personen	218
E. Ergebnisse des 5. Kapitels	220

6. Kapitel: Bereicherung des Gesellschafters bei mittelbarer Zuwendung von Beteiligungssubstanz	222
A. Einführung	222
B. Mittelbarkeit des Zuwendungsobjekts	223
C. Mittelbarkeit der Zuwendungsbeteiligten	242
D. Verdeckt mittelbare Zuwendung einer Mitgliedschaft oder Beteiligungssubstanz bei Leistungen in das Gesellschaftsvermögen	243
E. Ergebnisse des 6. Kapitels	309
7. Kapitel: Bereicherung des Gesellschafters bei verdeckter Zuwendung der Erhöhung eines Beteiligungswerts	312
A. Einführung	312
B. Kurzer Gesamtüberblick über den Meinungsstand	313
C. Kein Durchgriff durch die GmbH	318
D. Werterhöhung der Mitgliedschaft als Zuwendungsobjekt	319
E. Ausschüttungsbetrag als Zuwendungsobjekt	379
F. Freigebige Zuwendung durch Werterhöhung der Mitgliedschaft	384
G. Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	390
H. Ergebnisse des 7. Kapitels	402
8. Kapitel: Anforderungen an den subjektiven Tatbestand	406
A. Einführung	406
B. Grundsätzliche Anforderungen an den subjektiven Tatbestand	407
C. Auswirkungen der Auslegungsmöglichkeiten für Leistungen, bei denen die Gesellschaft als Bedachte in Frage kommt	417
D. Auswirkungen der Auslegungsmöglichkeiten für Leistungen, bei denen ein Gesellschafter als Bedachter in Frage kommt	429
E. Bewußtsein der Unentgeltlichkeit oder Wille zur schenkweisen Zuwendung?	430
F. Ergebnisse des 8. Kapitels	433
9. Kapitel: Besonderheiten bei Zuwendungen an eine Ein-Personen-GmbH	436
A. Einführung	436
B. Schenkungsteuerrechtliche Einheit von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen	437
C. Alleingesellschafter als Zuwendender und Bedachter?	452
D. Ergebnisse des 9. Kapitels	455
10. Kapitel: Zusammenfassung der Ergebnisse	457
Literaturverzeichnis	469
Sachwortverzeichnis	497

Inhaltsverzeichnis

<i>1. Kapitel</i>	
Einleitung	31
A. Vorbemerkung	31
B. Schenkungsteuerpflicht der GmbH	33
I. Problemstellung	33
II. Mögliche Leistungsvorgänge	34
III. Überblick über die bisherige Behandlung in Rechtsprechung und Schrifttum	35
1. Leistungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage	35
2. Leistungen auf schuldrechtlicher Grundlage	36
IV. Stellungnahme	38
C. Schenkungsteuerpflicht der Gesellschafter	39
I. Problemstellung	39
II. Mögliche Leistungsvorgänge	39
1. Zuwendung der Mitgliedschaft	39
2. Zuwendung von Beteiligungssubstanz	39
3. Zuwendung einer Werterhöhung	40
III. Überblick über die bisherige Behandlung in Rechtsprechung und Schrifttum	41
IV. Stellungnahme	43
D. Abgrenzung, Terminologie und weiterer Gang der Untersuchung	43
I. Abgrenzung und Terminologie	43
II. Weiterer Gang der Untersuchung	44
 <i>2. Kapitel</i>	
Trennung der GmbH von ihren Gesellschaftern	46
A. Einführung	46
B. Rechtspersönlichkeit der GmbH im Zivil- und Steuerrecht, insbesondere im Schenkungsteuerrecht	47
I. Zivilrecht	47
II. Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer-, Umsatzsteuer-, Grunderwerbsteuerrecht	50

III. Schenkungsteuerrecht	53
C. Sachliche Einschränkung der schenkungsteuerlichen Rechtssubjektivität auf Vorgänge innerhalb des Unternehmensgegenstands?	55
I. Vorbemerkung	55
II. Sphärentrennung in anderen Bereichen des Steuerrechts	56
1. Körperschaftsteuerrecht	56
2. Umsatzsteuerrecht	59
III. Stellungnahme	60
D. Gesellschaftsvermögen und Mitgliedschaft	61
I. Die Mitgliedschaft an der GmbH	61
1. Die Mitgliedschaft als Rechtsverhältnis	62
2. Die Mitgliedschaft als Rechtsgegenstand	63
II. Bestimmung des Werts der Mitgliedschaft	64
1. Vorbemerkungen	64
2. Grundsätzliche Vorgehensweise	66
3. Erster Schritt: Ermittlung des Unternehmenswerts	67
a) Ertragswertverfahren	67
b) Stuttgarter Verfahren	69
c) Leistungen an die GmbH und Veränderung des Unternehmenswerts	70
4. Zweiter Schritt: Verteilung des Unternehmenswerts auf die Gesellschaftsanteile	71
E. Ergebnisse des 2. Kapitels	74

3. Kapitel

Zuwendungsobjekt und Beteiligte des Zuwendungsvorgangs	76
A. Einführung	76
B. Grundsätze für die Bestimmung des Zuwendungsobjekts	77
I. Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts	78
II. Schenkungsteuerrechtliche Besonderheiten	79
C. Gebrauchs- bzw. Nutzungsvorteile als Zuwendungsobjekt	80
I. Vorbemerkungen	80
II. Gesellschafts- und ertragsteuerrechtliche Folgen bei der Gewährung von Gebrauchs- und Nutzungsvorteilen an eine GmbH	82
1. Gesellschaftsrechtliche Folgen	82
a) Erfüllung einer gesellschaftsvertraglichen Einlageverpflichtung ..	82
b) Gewährung von Gebrauchs- und Nutzungsvorteilen außerhalb von gesellschaftsrechtlichen Einlagen	85
2. Ertragsteuerrechtliche Folgen	85

III.	Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur unentgeltlichen Überlassung einer Kapitalsumme	87
IV.	Anforderungen an die Beurteilung von Gebrauchs- oder Nutzungsvorteilen als schenkungsteuerlich taugliche Zuwendungsobjekte	89
	1. Vorbemerkungen	89
	2. Gebrauchs- bzw. Nutzungsmöglichkeit als Vermögensbestandteil des Gebers	89
	a) Gebrauchs- und Nutzungsmöglichkeit als Bestandteile des Betriebsvermögens	89
	b) Gebrauchs- und Nutzungsvorteile als Bestandteile des strafrechtlich relevanten Vermögens	90
	c) Gebrauchs- und Nutzungsmöglichkeiten als zivilrechtlich relevante Vermögensbestandteile	92
	aa) Schenkungsrecht	92
	(1) Gebrauchsweise Überlassung von Immobilien	92
	(2) Verzicht auf ein übliches Entgelt	93
	bb) Schadensrecht	97
	d) Schenkungsteuerliche Beurteilung (Stellungnahme)	97
	aa) Schenkungsrechtliche Gesichtspunkte	98
	bb) Schadensrechtliche Gesichtspunkte	99
	cc) Einfluß der Verwendungsplanung des Gebers	101
	3. Bereicherung des Empfängers durch die Gewährung von Gebrauchs- bzw. Nutzungsvorteilen	102
	4. Das Problem der Stoffgleichheit zwischen Vermögensminderung des Gebers und Bereicherung des Empfängers bei der Gewährung von Gebrauchs- und Nutzungsvorteilen	105
	a) Schenkungsrecht	105
	b) Schenkungsteuerrecht	108
	5. Zwischenergebnis	109
V.	Einzelfälle	109
	1. Unentgeltliche Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung	109
	2. Unverzinsliche Kapitalgewährung	112
	a) Meinungsstand	114
	b) Stellungnahme	117
	3. Unentgeltliche Arbeits- und Dienstleistungen	119
	a) Aufgabe eines Vermögensbestandteils durch den Geber	119
	aa) Meinungsstand	120
	bb) Stellungnahme	121
	b) Bereicherung der GmbH	123
	c) Ergebnis	124
D.	Bestimmung der Beteiligten des Zuwendungsvorgangs	124
	I. Einführung	124
	II. Rechtsgeschäftliche Überlegungen der Parteien als Maßstab	125

III. Beweiserleichterungen	127
IV. Beurteilung im Beispielfall	128
1. Gesellschaft als Zuwendungsempfängerin	128
2. Gesellschafter als Zuwendungsempfänger	128
E. Ergebnisse des 3. Kapitels	130

4. Kapitel

Bereicherung der GmbH bei Leistungen von Gesellschaftern	132
A. Einführung	132
B. In Betracht kommende Sachverhalte	133
I. Vorbemerkung	133
II. Leistungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage	133
1. Leistungen an die GmbH in Erfüllung von Beitragspflichten	134
2. Leistungen an die GmbH bei Ausscheiden eines Gesellschafters ...	136
a) Ausschluß und Austritt eines Gesellschafters	137
b) Einziehung der Mitgliedschaft	138
c) Abtretung der Mitgliedschaft an die Gesellschaft	139
d) Gegenleistung der Gesellschaft für die Einziehung bzw. für die Abtretung der Mitgliedschaft	142
e) Kaduzierung	144
III. Leistungen auf schuldrechtlicher Grundlage	145
C. Entreicherung des zuwendenden Gesellschafters	146
I. Schenkungsteuerrechtlicher Entreichungsbegriff	146
II. Freiwillige Vermögenshingabe	147
1. Vorbemerkung	147
2. Vermögensminderung	148
a) Verzicht auf eine wertlose Forderung	148
b) Verzicht auf eigenkapitalersetzende Forderung	150
3. Freiwilligkeit der Vermögenshingabe	151
a) Vorbemerkung	151
b) Ausschluß eines Gesellschafters	153
c) Austritt eines Gesellschafters	155
III. Kein Ausgleich durch korrespondierenden Vermögensvorteil	156
1. Vorbemerkungen	156
2. Keine Berücksichtigung von Erwartungen des Zuwendenden (Sanierungsfälle)	158
3. Anrechnung der Erhöhung des Beteiligungswerts bei quotalen Ver- mögenszuführungen	159
a) Meinungsstand	160
b) Stellungnahme	161

aa) Innerer Zusammenhang zwischen Vermögenshingabe und Werterhöhung der Beteiligungsrechte	161
bb) Unterschiede in der Wertermittlung	162
cc) Ergebnis	163
4. Berücksichtigung der Erhöhung des Beteiligungswerts bei disquotalen Vermögenszuführungen	163
IV. Zwischenergebnis zu C	164
D. Bereicherung der empfangenden GmbH	164
I. Schenkungsteuerrechtlicher Bereicherungsbegriff	164
II. Das Problem der Endgültigkeit der Vermögensmehrung bei Gesellschafterleistungen	165
III. Bereicherung der GmbH bei Leistungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage	167
1. Untergang der Mitgliedschaft	167
a) Einziehung	167
b) Kaduzierung	169
2. Übertragung der Mitgliedschaft	170
a) Vorbemerkungen	170
b) Erwerb entgegen den Anforderungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 GmbHG	171
c) Erwerb unter Beachtung der Anforderungen gemäß § 33 Abs. 1 und 2 GmbHG	171
IV. Bereicherung der GmbH bei Leistungen auf schuldrechtlicher Grundlage (Sanierungsmaßnahmen)	174
V. Zwischenergebnis zu D	177
E. Unentgeltlichkeit der Bereicherung (Freigebigkeit)	178
I. Zum Begriff der Freigebigkeit	178
1. Herrschende Auffassung	178
2. Die abweichende Auffassung von Meincke	179
3. Stellungnahme	179
4. Problematik der Unentgeltlichkeit der Bereicherung bei Gesellschafterleistungen an die GmbH	181
II. Erhöhung des Beteiligungswerts der Mitgliedschaft als Entgelt der GmbH	181
III. Ausschluß der Freigebigkeit durch rechtlichen Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck	185
1. Grundsatz	185
2. Leistungen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene	186
3. Leistungen auf schuldrechtlicher Ebene	189
a) Meinungsstand	189
b) Stellungnahme	191
aa) Voraussetzungen für die Behandlung einer Gesellschafterleistung als unentgeltliche Bereicherung	191

bb) Ertragsteuerrechtliche Abgrenzungskriterien	192
cc) Handelsrechtliche Abgrenzungskriterien	193
dd) Ergebnis	194
c) Folgen für die Beurteilung der Unentgeltlichkeit der Bereicherung bei Leistungen auf schuldrechtlicher Grundlage	195
IV. Zwischenergebnis zu E	196
F. Ergebnisse des 4. Kapitels	197

5. Kapitel

Bereicherung der GmbH bei Leistungen Gesellschaftsfremder	199
A. Einführung	199
B. Leistungen Gesellschaftsfremder aus Interesse am Unternehmensziel der bedachten GmbH	200
I. Vorbemerkungen	200
II. In Betracht kommende Unternehmensziele	201
III. Sponsoring und Mäzenatentum	202
1. Begriff	202
2. Unentgeltliche Bereicherung der GmbH	204
a) Sponsoring	204
aa) Klassisches Sponsoring	205
bb) Sozio-Sponsoring bzw. social sponsoring	205
b) Mäzenatentum	207
IV. Unentgeltliche Leistungen in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder den Zweckbetrieb einer steuerbegünstigten GmbH	210
1. Steuerbegünstigte Zwecke	210
2. Unentgeltliche Leistungen an einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einen Zweckbetrieb der steuerbegünstigten GmbH	211
C. Leistungen Gesellschaftsfremder aus geschäftlichen Interessen	214
I. Mögliche Beweggründe des Gebers	214
1. Sanierungsfälle	214
2. Andere geschäftliche Interessen	216
II. Unentgeltliche Bereicherung der GmbH	217
1. Sanierungsfälle	217
2. Andere geschäftliche Interessen	217
D. Leistungen nahestehender Personen	218
E. Ergebnisse des 5. Kapitels	220

6. Kapitel

**Bereicherung des Gesellschafters bei mittelbarer Zuwendung
von Beteiligungssubstanz** 222

A. Einführung	222
B. Mittelbarkeit des Zuwendungsobjekts	223
I. Vorbemerkungen	223
II. Maßgeblichkeit des Parteiwillens bzw. des Willens des Zuwendenden	225
III. Anforderungen an die Bindung des Bedachten	227
1. Grundsatz	227
2. Rechtliche Verwendungsbindung	228
a) Aufschiebende oder auflösende Bedingung	228
b) Verwendungsauflage	229
3. Tatsächliche Verwendungsbindung	231
IV. Anforderungen an das Zielobjekt der Zuwendung	231
1. Theoretische Möglichkeit zum Erwerb seitens des Gebers	231
2. Bestimmbarkeit des Zielobjekts aufgrund der Verwendungsabrede	234
3. Zuwendung künftig entstehender Objekte	236
V. Zusätzliche Leistungen des Empfängers	237
1. Mittelbare Teilschenkung oder gemischt freigebige mittelbare Zuwendung	237
2. Mindestumfang des vom Zuwendenden wertmäßig zu leistenden Teils	239
a) Vorbemerkungen	239
b) Anforderungen an die Teilentgeltlichkeit der Zuwendung	239
c) Mittelbare Zuwendung oder Barzuschuß	240
C. Mittelbarkeit der Zuwendungsbeteiligten	242
D. Verdeckt mittelbare Zuwendung einer Mitgliedschaft oder Beteiligungssub- stanz bei Leistungen in das Gesellschaftsvermögen	243
I. Vorbemerkung	243
II. Verdeckt mittelbare Zuwendung der Mitgliedschaft	244
1. Erfüllung von Einlageverpflichtungen	244
2. Verdeckte Einlage und Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ..	245
III. Verdeckt mittelbare Zuwendung der gesamten Beteiligungssubstanz durch Einziehung der Mitgliedschaft	248
1. Vorbemerkung	248
2. Bestimmung des Zuwendungsobjekts	250
a) Meinungsstand	250
aa) Einziehung als gesellschaftsrechtlicher Anteilsübergang ge- mäß §§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 7 Abs. 7 ErbStG	250
bb) Einziehung als freigebige Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	252

b)	Stellungnahme	253
aa)	Unabgekürzter Leistungsweg nicht denkbar	253
bb)	Unentgeltliche Einziehung der Mitgliedschaft im Todesfall ..	253
(1)	Schenkungsrecht	253
(2)	Schenkungssteuerrecht	256
cc)	Unentgeltliche Einziehung der Mitgliedschaft unter Leben-	
den	258
dd)	Teilentgeltliche Einziehung	259
ee)	Ergebnis	260
3.	Unentgeltliche Bereicherung des Mitgesellschafters	261
a)	Entreicherung des Zuwendenden	261
b)	Bereicherung des Mitgesellschafters	261
c)	Unentgeltlichkeit der Bereicherung (Freigebigkeit)	262
d)	Ergebnis	264
4.	Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	265
a)	Einziehung ohne Entgelt	265
b)	Einziehung gegen zu niedriges Entgelt	265
IV.	Verdeckt mittelbare Zuwendung eines Substanzanteils der Mitglied-	
	schaft durch kapitalquotenverändernde Kapitalerhöhung	268
1.	Einführung in die Problematik	268
a)	Mitgliedschaft und Bezugsrecht	268
b)	Vermögensrechtliche Folgen der kapitalquotenverändernden	
	Kapitalerhöhung auf Gesellschafterebene	271
aa)	Grundsatz	271
bb)	Veräußerung des Bezugsrechts an einen Dritten	272
cc)	Nichtausübung des Bezugsrechts	273
dd)	Weiterer Gang der Untersuchung	275
2.	Das Problem der Wert- und Substanzabspaltung	276
a)	Einführung	276
b)	Herrschende Auffassung: Substanz- und Wertabspaltung	276
c)	Gegenmeinung: Nur Wertabspaltung	278
d)	Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 21. Januar 1999 ..	279
e)	Stellungnahme	280
3.	Bestimmung des Zuwendungsobjekts	282
a)	Rechtsprechung	282
b)	Finanzverwaltung	284
c)	Schrifttum	284
d)	Stellungnahme	285
aa)	Substanzanteil der Altmitgliedschaft als Zuwendungsobjekt ..	285
bb)	Substanzabspaltung als Folge des Kapitalerhebungsbeschluss-	
	ses	286
cc)	Parallele zur Zuwendung von Beteiligungssubstanz durch	
	Einziehung	286

dd) Parallele zu der Behandlung der Finanzierung von Baumaßnahmen und gemischt freigebiger Zuwendungen	287
ee) Rechtsprechung zur Nichtteilnahme an einer Kapitalerhöhung im Ertragsteuerrecht	288
ff) Schenkungsteuerliche Behandlung des Verzichts auf ein Gewinnbezugsrecht im Schenkungsteuerrecht	289
gg) Ergebnis	291
e) Zivilrechtlicher Wert des Substanzübergangs	292
4. Unentgeltliche Bereicherung des Übernehmers	293
a) Entreichung des Zuwendenden	294
b) Bereicherung des Mitgesellschafters	294
c) Unentgeltlichkeit der Bereicherung (Freigebigkeit)	297
d) Ergebnis	298
5. Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	298
a) Steuerwert des Bezugsrechts	298
b) Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld	299
c) Verzicht auf das Bezugsrecht	302
V. Steuerbegünstigung gemäß § 13 a ErbStG	305
1. Vorbemerkung	305
2. Auffassung der Finanzverwaltung	306
3. Stellungnahme	307
E. Ergebnisse des 6. Kapitels	309

7. Kapitel

Bereicherung des Gesellschafters bei verdeckter Zuwendung der Erhöhung eines Beteiligungswerts 312

A. Einführung	312
B. Kurzer Gesamtüberblick über den Meinungsstand	313
I. Rechtsprechung	314
II. Finanzverwaltung	316
III. Schrifttum	316
C. Kein Durchgriff durch die GmbH	318
D. Werterhöhung der Mitgliedschaft als Zuwendungsobjekt	319
I. Vorüberlegungen	319
1. Verdeckte Zuwendung infolge Erhöhung der Vermögenssubstanz der Gesellschaft	320
2. Verdeckte Zuwendung durch bloße Wertverschiebung infolge Veränderung der Beteiligungsverhältnisse auf Gesellschafterebene	323

3.	Verdeckte Zuwendung durch Erhöhung der Vermögenssubstanz der Gesellschaft, die sich lediglich als bloße Wertverschiebung auf der Gesellschafterebene auswirkt	324
4.	Weiterer Gang der Untersuchung	325
II.	Werterhöhung als theoretisch möglicher Gegenstand einer mittelbaren Zuwendung	325
1.	Vorbemerkung	325
2.	Aktueller Meinungsstand im Schenkungsteuerrecht zur theoretischen Eignung einer Werterhöhung als Objekt einer freigebigen Zuwendung	326
a)	Rechtsprechung	326
b)	Finanzverwaltung	328
c)	Schrifttum	329
aa)	Ablehnende Auffassungen	330
bb)	Zustimmende Auffassungen	331
3.	Stellungnahme	334
a)	Vorbemerkung	334
b)	Zuwendungstatbestand keine „Verschiebung von Vermögenssubstanz“	335
c)	Anforderungen an die Auslegung des Bereicherungsbegriffs	336
aa)	Bereicherung als Berechnung einer Wertveränderung	336
bb)	System des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts	338
(1)	§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als offener Tatbestand	338
(2)	Erfassung des Transfers steuerlicher Leistungsfähigkeit ..	339
(3)	Zwischenergebnis	342
cc)	Berücksichtigung der Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bei der Auslegung	343
dd)	Parallele zur gemischt freigebigen Zuwendung	343
d)	Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 9. Juni 1997	344
e)	Gewährung von Gebrauchs- und Nutzungsvorteilen als anerkannte Zuwendung ohne Vermögenssubstanz	345
f)	Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Zugewinnausgleich	347
g)	Finanzierung einer Baumaßnahme als anerkannte Zuwendung einer Werterhöhung	347
aa)	Vorbemerkung	347
bb)	Meinungsstand	349
(1)	Zuwendung eines Gebäudes	349
(2)	Zuwendung eines Umbaus, Ausbaus oder Anbaus	350
(3)	Zuwendung der Kosten für Reparatur-, Modernisierungs- und Renovierungsmaßnahmen sowie für sonstige grundstücksbezogene Verwendungen	351

cc)	Stellungnahme	353
(1)	Vorbemerkung	353
(2)	Zivilrechtlich denkbare Zuwendungsobjekte	353
(a)	Sachen und Werkleistungen	353
(b)	Ersparnis von Aufwendungen	354
(c)	Werterhöhung	355
(3)	Zusätzliche steuerrechtliche Anforderungen	356
(a)	Steuerrechtliche Verselbständigung der zivilrechtlichen Werterhöhung erforderlich?	356
(b)	Steuerrechtliche Konkretisierung der Werterhöhung	359
dd)	Zwischenergebnis	360
h)	Umkehrschluß aus § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG?	361
i)	Ergebnis	362
4.	Veranlassung durch die Gesellschafterleistung als zusätzliche Voraussetzung für die Anerkennung der Werterhöhung als Zuwendungsobjekt	363
5.	Parteiwille und Verwendungsbindung	365
6.	Das Problem der „Überzahlung“ durch den Zuwendenden	366
7.	Ergebnis	367
III.	Abkürzung des Leistungswegs	367
IV.	Verdeckte Zuwendung durch Wertverschiebungen	370
1.	Vorbemerkung	370
2.	Wertverschiebung infolge Veränderung der Beteiligungsverhältnisse auf Gesellschafterebene (Kaduzierung)	370
a)	Problemstellung	370
b)	Meinungsstand	373
c)	Stellungnahme	373
3.	Erhöhung der Vermögenssubstanz der Gesellschaft, die sich lediglich als bloße Wertverschiebung auf der Gesellschafterebene auswirkt (Abtretung)	376
E.	Ausschüttungsbetrag als Zuwendungsobjekt	379
I.	Problemstellung und Auffassung der Finanzverwaltung	379
II.	Stellungnahme	379
1.	Tatsächliche und rechtliche Hindernisse für die Annahme eines Ausschüttungsbetrags als Zuwendungsobjekt	380
2.	Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) ..	382
3.	Ergebnis	384
F.	Freigebeige Zuwendung durch Werterhöhung der Mitgliedschaft	384
I.	Vorbemerkung	384
II.	Entreicherung des Zuwendenden	385
1.	Schenkungsteuerrechtlicher Entreicherungs begriff	385
2.	Beurteilung der gesellschaftsrechtlichen und schuldrechtlichen Leistungsmöglichkeiten	385

III.	Bereicherung des Mitgesellschafters	386
1.	Schenkungssteuerrechtlicher Bereicherungsbegriff	386
2.	Werterhöhung dem Grunde nach	387
a)	Kaduzierung	387
b)	Sonstige Leistungen auf gesellschaftsrechtlicher und schuldrechtlicher Grundlage	388
3.	Meßbarer bürgerlich-rechtlicher Wert	388
IV.	Unentgeltlichkeit der Bereicherung (Freigebigkeit)	388
V.	Ergebnis	389
G.	Wert des steuerpflichtigen Erwerbs	390
I.	Vorbemerkung	390
II.	Verdeckte Zuwendung infolge Erhöhung der Vermögenssubstanz der Gesellschaft	391
1.	Werterhöhung bei Zuwendung durch verdeckte Einlage	391
2.	Werterhöhung bei Zuwendung durch Kapitalerhöhung gegen zu hohes Aufgeld	394
III.	Erhöhung der Vermögenssubstanz der Gesellschaft, die sich lediglich als bloße Wertverschiebung auf der Gesellschafterebene auswirkt (Abtretung)	396
1.	Wertermittlung nach R 107 Abs. 2 ErbStR	397
2.	Stellungnahme	398
IV.	Steuerbegünstigung gemäß § 13 a ErbStG	400
1.	Vorbemerkung	400
2.	Auffassung der Finanzverwaltung	400
3.	Stellungnahme	401
H.	Ergebnisse des 7. Kapitels	402

8. Kapitel

	Anforderungen an den subjektiven Tatbestand	406
A.	Einführung	406
B.	Grundsätzliche Anforderungen an den subjektiven Tatbestand	407
I.	Vorbemerkung	407
II.	Grundsätzlicher Inhalt des subjektiven Tatbestands der freigebigen Zuwendung	408
III.	Anforderungen an den subjektiven Tatbestand bei Leistungen mit gesellschaftsrechtlichem Bezug und bei Leistungen im Geschäfts- und Wirtschaftsleben	411
1.	Problemstellung	411
2.	Der Standpunkt von Meincke: Wille zur schenkweisen Zuwendung	412

3. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	414
a) Das Urteil vom 2. März 1994 zu ehebedingten unbenannten Zuwendungen	414
b) Das Urteil vom 29. Oktober 1997 zu Leistungen im geschäftli- chen Interesse	415
4. Finanzverwaltung	415
C. Auswirkungen der Auslegungsmöglichkeiten für Leistungen, bei denen die Gesellschaft als Bedachte in Frage kommt	417
I. Leistungen von Gesellschaftern	417
1. Gesellschaftsrechtlich begründete Gesellschafterleistungen	417
a) Objektiver Tatbestand	418
b) Subjektiver Tatbestand	419
2. Schuldrechtlich begründete Gesellschafterleistungen	421
a) Objektiver Tatbestand	421
b) Subjektiver Tatbestand	421
II. Leistungen Gesellschaftsfremder	423
1. Vorbemerkung	423
2. Leistungen Gesellschaftsfremder aus Interesse am Unternehmens- ziel der bedachten GmbH, insbesondere Maßnahmen der Mäzene ..	424
3. Leistungen Gesellschaftsfremder aus geschäftlichen Interessen, ins- besondere Sanierungsmaßnahmen und Maßnahmen der Kundenbin- dung	426
4. Leistungen nahestehender Personen	427
D. Auswirkungen der Auslegungsmöglichkeiten für Leistungen, bei denen ein Gesellschafter als Bedachter in Frage kommt	429
E. Bewußtsein der Unentgeltlichkeit oder Wille zur schenkweisen Zuwen- dung?	430
F. Ergebnisse des 8. Kapitels	433

9. Kapitel

Besonderheiten bei Zuwendungen an eine Ein-Personen-GmbH 436

A. Einführung	436
B. Schenkungsteuerrechtliche Einheit von Gesellschafts- und Gesellschafterver- mögen	437
I. Vorbemerkung	437
II. Zivilrechtliche Argumente für die schenkungsteuerrechtliche Einheit von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen	438
1. Zurechnung von Kenntnissen und Eigenschaften	439
2. Schadenszurechnung	440
a) Schädigung des Gesellschafters	440

b) Schädigung der Gesellschaft	440
3. Haftungsdurchgriff	441
III. Verfassungsrechtliche Argumente für die schenkungsteuerrechtliche Einheit von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen	442
1. Beispielsfall für die Mehrfachbelastung einer Leistung mit Ertrag- steuern und Schenkungsteuer	442
2. Die verschiedenen Ebenen von Erbschaft- und Ertragsteuern	446
3. Problem der konfiskatorischen Besteuerung	448
IV. Ergebnis	452
C. Alleingesellschafter als Zuwendender und Bedachter?	452
D. Ergebnisse des 9. Kapitels	455

10. Kapitel

Zusammenfassung der Ergebnisse	457
A. Trennung der GmbH von ihren Gesellschaftern	457
B. Zuwendungsobjekt und Beteiligte des Zuwendungsvorgangs	458
C. Bereicherung der GmbH bei Leistungen von Gesellschaftern	459
D. Bereicherung der GmbH bei Leistungen Gesellschaftsfremder	459
E. Bereicherung des Gesellschafters bei mittelbarer Zuwendung von Betei- ligungssubstanz	460
F. Bereicherung des Gesellschafters bei verdeckter Zuwendung einer Erhöhung des Beteiligungswerts	461
G. Anforderungen an den subjektiven Tatbestand	464
H. Besonderheiten bei Zuwendungen an eine Ein-Personen-GmbH	467
Literaturverzeichnis	469
Sachwortverzeichnis	497

Verzeichnis der Beispielfälle¹

Beispiel 2.1:	Substanzwert des hingegebenen Vermögens und Veränderung des Ertragswerts	70
Beispiel 2.2:	Verteilung des Unternehmenswerts nach dem Ertragswertverfahren bei eigenen Anteilen der GmbH	73
Beispiel 3.1:	Zuwendung von Gebrauchs- oder Nutzungsvorteilen	80
Beispiel 3.2:	Kausalzusammenhang zwischen Vermögensminderung und Bereicherung	107
Beispiel 3.3:	Barwert der Nutzungsmöglichkeit ausgehend von einer Alternativinvestition der GmbH	113
Beispiel 3.4:	Wert der Kapitalnutzungsmöglichkeit nach der Auffassung der Rechtsprechung	115
Beispiel 3.5:	Wert der Kapitalnutzungsmöglichkeit nach der Auffassung von Meincke	115
Beispiel 3.6:	Steuerwert der Kapitalnutzungsmöglichkeit bei erhöhter Risikolage der GmbH	116
Beispiel 3.7:	Bestimmung der Beteiligten des Zuwendungsvorgangs	124
Beispiel 4.1:	Leistung in Erfüllung einer Einlagepflicht	135
Beispiel 4.2:	Leistung in Erfüllung einer Nebenleistungspflicht	135
Beispiel 4.3:	Leistung in Erfüllung einer Nachschußverpflichtung	136
Beispiel 4.4:	Leistungen auf schuldrechtlicher Grundlage	145
Beispiel 5.1:	Klassisches Sponsoring	202
Beispiel 5.2:	Sozio-Sponsoring	203
Beispiel 5.3:	Mäzenatentum	204
Beispiel 5.4:	Sanierungsfälle	214
Beispiel 5.5:	Leistungen Gesellschaftsfremder aus anderen geschäftlichen Interessen	216
Beispiel 5.6:	Leistungen nahestehender Personen	218
Beispiel 6.1:	Mittelbarkeit des Zuwendungsobjekts (Grundfall)	224

¹ Die Kennzeichnung der Beispielfälle richtet sich nach dem jeweiligen Kapitel (erste Ziffer) und einer fortlaufenden Numerierung (zweite Ziffer).

Beispiel 6.2:	Vorteil der mittelbaren Schenkung eines Geschäftsanteils gegenüber einer Barschenkung	225
Beispiel 6.3:	Theoretische Möglichkeit zum Erwerb seitens des Gebers	231
Beispiel 6.4:	Mittelbare Zuwendung einer Mitgliedschaft durch Teilnahme an einer Kapitalerhöhung	237
Beispiel 6.5:	Gemischt freigebige mittelbare Zuwendung einer Mitgliedschaft	238
Beispiel 6.6:	Mittelbarkeit des Zuwendungsempfängers bei einem Vertrag zugunsten Dritter mit Schenkungsabrede im Valutaverhältnis ...	242
Beispiel 6.7:	Verdeckt mittelbare Zuwendung einer Mitgliedschaft durch Erfüllung einer Einlageverpflichtung	244
Beispiel 6.8:	Verdeckt mittelbare Zuwendung einer Mitgliedschaft durch verdeckte Einlage und Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ..	245
Beispiel 6.9:	Verdeckt mittelbare Zuwendung der Beteiligungssubstanz durch Einziehung der Mitgliedschaft	248
Beispiel 6.10:	Zuwendung eines Bezugsrechts durch Nichtteilnahme an einer Kapitalerhöhung	271
Beispiel 6.11:	Vermögensveränderung auf Gesellschafterebene bei Veräußerung des Bezugsrechts	273
Beispiel 6.12:	Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld	274
Beispiel 6.13:	Verzicht auf das Bezugsrecht	275
Beispiel 6.14:	Steuerwert der Bereicherung bei der Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld	300
Beispiel 6.15:	Steuerwert der Bereicherung bei dem Verzicht auf ein Bezugsrecht	303
Beispiel 7.1:	Gedankliche Konstruktion der verdeckten Zuwendung (I)	320
Beispiel 7.2:	Abkürzung des Leistungswegs durch verdeckte Einlage	320
Beispiel 7.3:	Gedankliche Konstruktion der verdeckten Zuwendung (II)	321
Beispiel 7.4:	Abkürzung des Leistungswegs durch Kapitalerhöhung gegen zu hohes Aufgeld	321
Beispiel 7.5:	Finanzierung einer Baumaßnahme auf einem Grundstück als mittelbare Grundstückszuwendung	348
Beispiel 7.6:	Kausalzusammenhang zwischen Vermögensminderung und Bereicherung	363
Beispiel 7.7:	Das Problem der „Überzahlung“ durch den Geber	366
Beispiel 7.8:	Abkürzung des Leistungswegs durch „verdeckte Einlage“	367

Beispiel 7.9: Abkürzung des Leistungswegs durch „Kapitalerhöhung gegen zu hohes Aufgeld“	368
Beispiel 7.10: Verdeckte Zuwendung durch Kaduzierung	370
Beispiel 7.11: Verdeckte Zuwendung durch Abtretung der Mitgliedschaft an die Gesellschaft	376
Beispiel 7.12: Ausschüttungsbetrag als Zuwendungsobjekt	379
Beispiel 7.13: Steuerwert der Werterhöhung bei Zuwendung durch verdeckte Einlage	391
Beispiel 7.14: Steuerwert der Werterhöhung bei der Gewährung von Nutzungs- und Gebrauchsvorteilen	393
Beispiel 7.15: Steuerwert der Werterhöhung bei der Kapitalerhöhung gegen zu hohes Aufgeld	395
Beispiel 7.16: Steuerwert der Werterhöhung bei der Abtretung der Mitgliedschaft	396
Beispiel 8.1: Subjektiver Tatbestand bei gesellschaftsrechtlich begründeten Zuwendungen an die Gesellschaft	419
Beispiel 8.2: Subjektiver Tatbestand bei schuldrechtlich begründeten Zuwendungen an die Gesellschaft	421
Beispiel 8.3: Subjektiver Tatbestand bei Zuwendungen an den Gesellschafter	428
Beispiel 9.1: Schenkungsteuerrechtliche Einheit von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen	437
Beispiel 9.2: Mehrfachbelastung einer Leistung mit Ertragsteuern und Schenkungsteuer	442
Beispiel 9.3: Alleingesellschafter als Zuwendender und Bedachter?	453

Abkürzungsverzeichnis

a. A. (A. A.)	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
a. E.	am Ende
a. F.	alte(r) Fassung
AG	Aktiengesellschaft; auch: Zeitschrift „Die Aktiengesellschaft“; mit Ortsbezeichnung: Amtsgericht
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
ArchBürgR	Archiv für Bürgerliches Recht
arg. e.	argumentum ex (Umkehrschluß aus)
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFHE	Sammlung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGB-RGRK	Kommentar zum BGB, herausgegeben von den Mitgliedern des Bundesgerichtshofes (siehe Literaturverzeichnis unter dieser Ab- kürzung)
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Straf- sachen
BGHZ	Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivil- sachen
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache

Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders., dies., das.	derselbe, dieselbe, dasselbe
d. h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
DStZ/E	Deutsche Steuerzeitung/Eildienst
d. V.	der Verfasser (Hinzufügung des Verfassers)
DV, DVO	Durchführungsverordnung
DVR	Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien 1999
ErbStRG	Erbschaftsteuer-Reformgesetz 1974
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien 1998
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	(fort) folgend(e)
F.	Fassung
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GBI.	Gesetzblatt
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die GmbH
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrESTG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)

HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
i. e. S.	im engeren Sinne
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
i. S. (d., v.)	im Sinne (der/des, von)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. (m.)	in Verbindung (mit)
i. w. S.	im weiteren Sinne
jährl.	jährlich(e/r, -es, -en, -em)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JherJb	Jehrigs Jahrbücher für die Dogmatik des Bürgerlichen Rechts
JR	Juristische Rundschau
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KG	Kammergericht, Kommanditgesellschaft
KGJ	Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit, in Kosten-, Stempel- und Strafsachen
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LG	Landgericht
LM	Lindenmaier-Möhring, Nachschlagewerk des BGH
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue(r) Fassung
NJW (-RR)	Neue Juristische Wochenschrift (-Rechtsprechungs-Report)
Nr(n).	Nummer(n)
nrkr.	nicht rechtskräftig
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
o. V. (O.V.)	ohne Verfasserangabe
Pr. ALR	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794
PublG	Publizitätsgesetz

R	Richtlinie der ErbStR 1999 und der EStR 1998
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr.	rechtskräftig
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
sog.	sogenannt(e)
StandOG	Standortsicherungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StbKRep	Steuerberaterkongreß-Report (ab 1977)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEG	Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StEW	Steuern in der Elektrizitätswirtschaft (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StKl.	Steuerklasse
StKRep	Steuerkongreß-Report (bis 1976)
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tit.	Titel
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem, und andere
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
u. U. (U. U.)	unter Umständen
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
vgl. (Vgl.)	vergleiche
v. H.	vom Hundert
WiB	Wirtschaftsrechtliche Beratung (Zeitschrift)
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge

ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

1. Kapitel

Einleitung

A. Vorbemerkung

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, als Schenkung unter Lebenden der Schenkungsteuer¹. Die Steuer entsteht mit Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) und richtet sich nach der Bereicherung des Bedachten, soweit sie nicht steuerfrei ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Frühere Erwerbe sowie das persönliche Verhältnis zwischen dem Bedachten und dem Zuwendenden beeinflussen die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Steuersätze (§§ 14, 16, 17, 19 ErbStG). Die Schenkungsteuer beträgt, abhängig von dem erwähnten persönlichen Verhältnis und der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs, zwischen 7 v.H. bis 50 v.H. der Bemessungsgrundlage.

Der Anwendungsbereich der freigebigen Zuwendung umfaßt in erster Linie Vorgänge im Kreis der Familie, Lebenspartner und Freunde. Es besteht daher grundsätzliche Übereinstimmung in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Schrifttum dahingehend, daß schenkungsteuerpflichtige Vorgänge außerhalb dieses privaten Bereichs, beispielsweise im Geschäfts- und Wirtschaftsleben, nur unter besonderen Voraussetzungen vorkommen können². Allerdings sind die Festlegung der Grenzlinie zwischen steuerbarem und nichtsteuerbarem Bereich sowie die dogmatische Begründung hierzu im einzelnen heftig umstritten³.

Diese grundsätzliche Problematik gilt insbesondere für Leistungen in das Vermögen einer GmbH. Auch hier handelt es sich nicht um Sachverhalte,

¹ In der Gesetzesüberschrift und im Klammerzusatz des Einleitungssatzes zu § 1 Abs. 1 ErbStG wird zwar zwischen Erbschaft- und Schenkungsteuer unterschieden; jedoch hat die Unterscheidung keine Bedeutung; *Meincke*, ErbStG, § 1 Rdnr. 2. Der Sache nach handelt es sich bei Schenkungsteuer um einen Unterfall der Erbschaftsteuer; *Moench*, ErbStG, § 7 Rdnr. 1, sieht hier zwei „Zwillingsgeschwestern“, von denen die Schenkungsteuer die „lebendigere“ sein soll.

² *Moench*, ErbStG, § 7 Rdnr. 152. Kritisch hierzu neuerdings *Hartmann*, UVR 1996, S. 39, 41.

³ Vgl. die Nachweise im folgenden Text.

die typischerweise von der Schenkungsteuer erfaßt werden. Leistungen an eine GmbH kommen im Alltag sehr häufig und darüber hinaus in verschiedenen Formen vor. Sie können von Gesellschaftern und Gesellschaftsfremden erbracht werden. Wer mit der Beratung von Familienunternehmen und deren Gesellschaftern befaßt ist, weiß, daß Gesellschafter mitunter Leistungen an die Gesellschaft erbringen, ohne sich dessen bewußt zu sein, wie z.B. bei unentgeltlichen Dienstleistungen oder bei einem zinslosen Zwischenkredit aus dem Privatvermögen. Während Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH bei ihrer privaten Vermögensplanung die Schenkungsteuer durchaus ins Kalkül ziehen, stößt der Hinweis des Beraters auf die mögliche schenkungsteuerliche Folge einer Leistung an die Gesellschaft allerdings durchgängig auf Unverständnis. Dies hängt damit zusammen, daß das Reinvermögen der GmbH nach der üblichen Sichtweise der Gesellschafter zwar unternehmerisch gebunden und dem unbeschränkten Zugriff durch die Gesellschaftsgläubiger ausgesetzt ist, jedoch im Ergebnis den Gesellschaftern zusteht. Leistungen von Gesellschafterseite an die GmbH werden daher vom juristischen Laien oft als bloße Vermögensumschichtungen im eigenen Vermögen angesehen, die nicht der Schenkungsteuer unterliegen können. Auch würde kein Geschäftsführer einer GmbH bei einer großzügigen Zuwendung eines Kunden, die den Rahmen des üblichen Gelegenheitsgeschenks (§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG) übersteigt, erwägen, den Erwerb bei dem für die GmbH zuständigen Finanzamt anzuzeigen und bei entsprechender Anforderung der Erbschaftsteuerstelle eine Steuererklärung abzugeben (§§ 30 Abs. 1 und 31 Abs. 1 ErbStG).

Die schenkungsteuerrechtlichen Folgen von Leistungen an eine GmbH haben tatsächlich in Wissenschaft und Praxis lange Jahre nahezu keine Rolle gespielt, und zwar wohl vor allem deshalb, weil den zuständigen Erbschaftsteuerstellen der Finanzämter Informationen über möglicherweise schenkungsteuerlich relevante Sachverhalte nicht zugeleitet wurden. Aus diesem Grund werden die Betriebsprüfer seit einiger Zeit dazu angehalten, den Innenbereich von Gesellschaften verstärkt auf schenkungsteuerpflichtige Vorgänge zu untersuchen⁴ und das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung an die zuständige Erbschaftsteuerstelle weiterzugeben. Inzwischen hat sich die Finanzverwaltung für die schenkungsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen an eine GmbH eine Meinung gebildet, wonach nunmehr in vielen Fällen die Gesellschafter einer GmbH gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerpflichtig werden können⁵. Kurz vor Veröffentlichung dieser Verwaltungsauffassung hatte sich auch der Bundesfinanzhof mit dem Thema befaßt und ist in zwei Entscheidungen⁶ zu einem abwei-

⁴ Vgl. *Meincke*, Harzburger Steuerprotokoll 1995, S. 111, 128.

⁵ Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 15. März 1997, BStBl. I 1997, S. 350, übernommen in R 18 und H 18 ErbStR.

chenden Ergebnis gelangt, so daß die erwähnten Erlasse, welche die Problematik allerdings umfassend behandeln, als „verkappte Nichtanwendungserlasse“ bezeichnet werden⁷. Im Schrifttum ist eine einheitliche Linie zu der Frage, ob Leistungen an eine GmbH zu einer Schenkungsteuerpflicht der Gesellschaft oder der Gesellschafter führen können, nicht erkennbar⁸.

Diese Einleitung skizziert in den nachfolgenden Abschnitten die schenkungsteuerrechtlichen Grundfragen, die sich bei Leistungen an eine GmbH im Hinblick auf § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stellen können und später eingehend untersucht werden sollen. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen der möglichen Schenkungsteuerpflicht der GmbH (nachfolgend unter B.) und der derjenigen der Gesellschafter (nachfolgend unter C.). Daran schließt sich ein kurzer Überblick über den weiteren Gang der Untersuchung an (nachfolgend unter D.).

B. Schenkungsteuerpflicht der GmbH

I. Problemstellung

Die Frage, ob Leistungen in das Vermögen einer GmbH bei dieser als freigebige Zuwendungen schenkungsteuerpflichtig werden können, stellt sich vor allem aus einem Grund. Es ist die Entscheidung des Zivilrechts, wonach alle juristischen Personen Rechtssubjekte, d.h. Träger von Rechten und Pflichten, sind⁹. Das Steuerrecht hat diese Sichtweise übernommen: Eine GmbH ist Steuersubjekt u.a. für die Körperschaft- und die Gewerbesteuer, für die Umsatzsteuer, für die Grunderwerbsteuer sowie für die Schenkungsteuer¹⁰. Die GmbH ist aufgrund ihrer zivil- und steuerrechtlichen Selbständigkeit in der Lage, von ihren Gesellschaftern und von Gesellschaftsfremden Vermögensgegenstände zu erwerben. Bei einem unentgeltli-

⁶ BFH, Urteil vom 25. Oktober 1995, II R 67/93, BStBl. II 1996, S. 160, 161 (BFHE 179, S. 157); BFH, Urteil vom 19. Juni 1996, II R 83/92, BStBl. II 1996, S. 616, 618 (BFHE 181, S. 88), mit kritischer Anmerkung von *Klein-Blenkers*, ZEV 1996, S. 397. Vgl. auch BFH, Urteil vom 17. April 1996, II R 16/93, BStBl. II 1996, S. 454, 455 (BFHE 180, S. 464), zur Leistung an eine GmbH im Todesfall.

⁷ *Viskorf*, DStR 1998, S. 150, 153.

⁸ Vgl. die Nachweise im nachfolgenden Text.

⁹ Allgemeine Meinung: z.B. *Emmerich* in Scholz, GmbHG, § 13 Rdnr. 2; *Feine*, GmbH, 1929, S. 47; *Hueck* in Baumbach/Hueck, GmbHG, § 13 Rdnr. 3; *Lutter/Hommelhoff*, GmbHG, § 13 Rdnr. 2; *Meyer-Landrut* in Meyer-Landrut/Miller/Niehus, GmbHG, § 13 Rdnr. 2; *Raiser* in Hachenburg, GmbHG, § 13 Rdnr. 2; *Vogel*, GmbHG, § 13 Anm. 1.

¹⁰ § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG; § 2 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 GewStG, § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG; für die Grunderwerbsteuer vgl. *Hofmann*, GrEStG, § 1 Rdnr. 11; § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG.