

Patrick Hoor

Verdeckte Gewinnausschüttung und freigebige Zuwendung einer GmbH

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	19
1. Kapitel: Einführung	25
A. Hintergrund der Thematik.....	25
B. Ziel der Arbeit	26
C. Gang der Untersuchung	27
2. Kapitel: Die verdeckte Gewinnausschüttung als Gegenstand der Untersuchung	29
A. Einleitung	29
B. Abgrenzungsfunktion und außerbetriebliche Sphäre einer Kapitalgesellschaft.....	29
I. Die außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft	32
1. Steuerrechtlicher Ausgangspunkt.....	33
2. Historische Entwicklung des Streitstands.....	34
a) Neuere Entwicklung	34
b) Grundsatzurteil und aktuelle Rechtsprechung	35
3. Auslegung des § 8 Abs. 2 KStG.....	36
a) Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG.....	36
aa) Wortsinn „Einkünfte“	36
bb) Zwischenergebnis.....	37
b) Entstehungsgeschichte des § 8 Abs. 2 KStG.....	37
aa) Urteil des BFH vom 4. 3. 1970	38
bb) Stellungnahme.....	38
c) Systematische Analyse des § 8 Abs. 2 KStG.....	39
aa) Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	40
bb) § 12 Nr. 1 EStG.....	42
cc) Zwischenergebnis.....	44

dd) Wertungswiderspruch zu § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG.....	44
(1) Voraussetzung des § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG.....	44
(a) BFH	44
(b) Stellungnahme.....	45
(2) Steuersystematische Erwägungen.....	46
(3) Ergebnis	47
ee) Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	48
ff) Fehlende Regelungen zur Überführung von Wirtschaftsgütern.....	48
(1) Stellungnahme.....	49
(2) Ergebnis	50
gg) Der Wegfall des Anrechnungsverfahrens	51
d) Zwischenfazit hinsichtlich einer außerbetrieblichen Sphäre.....	51
e) Ablehnung einer außerbetrieblichen Sphäre	51
II. Fazit hinsichtlich der Abgrenzungsfunktion.....	52
C. Ergebnis und Konkretisierung des Untersuchungsgegenstands.....	53
3. Kapitel: Entwicklung und derzeitiger Meinungsstand.....	55
A. Einleitung	55
B. Die Auffassung der Rechtsprechung.....	56
I. Die Entscheidung des FG Nürnberg vom 18. 11. 2004	57
II. Das BFH-Urteil vom 7. 11. 2007 – Die Kapitalgesellschaft als Zuwendende	58
III. Das BFH-Urteil vom 30. 1. 2013 – Keine freigebige Zuwendung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.....	59
IV. FG Münster und BFH-Urteil vom 27.8.2014 – II R 44/13	61
C. Die Auffassung der Finanzverwaltung	62
I. Alte Auffassung.....	62
1. Leistungen an Gesellschafter.....	62
2. Leistungen an nahestehende Person	63
II. Neue Auffassung – Die Ländererlasse vom 20. 10. 2010	63

1. Leistungen an nahestehende Person	64
2. Leistungen an Gesellschafter.....	64
III. Die Gesetzesänderung durch das BeitrRLUmsG	65
IV. Die angepassten Ländererlasse vom 14. 3. 2012	66
1. Leistungen an Gesellschafter.....	66
2. Leistungen an nahestehende Person	66
3. Bereicherungsabsicht	67
4. Konzernsachverhalte	67
5. Neuregelung des § 15 Abs. 4 ErbStG	68
D. Die Auffassung des Schrifttums	68
4. Kapitel: Die unmittelbare verdeckte Gewinnausschüttung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	71
A. Einleitung	71
B. Rechtsgrundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung.....	71
I. Gesellschaftsrecht	71
II. Ertragsteuerrecht.....	72
1. Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung	73
2. Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung	75
a) Ebene der Kapitalgesellschaft	75
b) Ebene des Gesellschafters	75
3. Rückabwicklung einer verdeckten Gewinnausschüttung	76
C. Die verdeckte Gewinnausschüttung im Schenkungsteuerrecht	76
I. Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	77
1. Subjektive Steuerpflicht.....	77
a) Kapitalgesellschaften als Steuersubjekte des ErbStG	78
b) Stellungnahme.....	79
aa) Zivilrecht	79
bb) Steuerrecht	80
cc) Erb- und Schenkungsteuerrecht.....	82
c) Einschränkung der Subjektfähigkeit erwerbswirtschaftlicher Kapitalgesellschaften	83

d) Stellungnahme.....	85
aa) Zivilrecht	85
bb) Gesellschaftsrecht	86
(1) Ultra-vires-Lehre.....	86
(2) Unentgeltliche Zuwendungen durch den Geschäftsführer	87
cc) Erb- und Schenkungsteuerrecht.....	89
e) Ergebnis zur subjektiven Steuerpflicht.....	90
2. Bereicherung des Gesellschafters.....	91
a) Zuwendung und Zuwendungsgegenstand	93
aa) Wertabgaben auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage....	95
(1) Offene Gewinnausschüttung.....	95
(2) Kapitalrückzahlungen.....	97
bb) Verdeckte Gewinnausschüttungen	98
b) Wertminderung der Beteiligung als Bereicherungs-minderung	101
aa) Objektive Bereicherung bei quotaler Ausschüttung	102
bb) Einmann-GmbH.....	104
cc) Objektive Bereicherung bei disquotaler Ausschüttung.....	106
dd) Stellungnahme.....	106
(1) Mitgliedschaft der Gesellschafter.....	107
(2) Bewertungskriterien und Wertminderung	108
(3) Berücksichtigung von Wertminderungen des Geschäftsanteils	111
c) Bereicherung und Ausgleichsansprüche.....	112
aa) Ansprüche der Gesellschaft.....	113
(1) Gesellschaftsvertragliche Klausel	113
(2) Vorteilzuwendungen unter Verstoß gegen Kapitalerhaltungsnormen	113
(3) Vorteilzuwendungen aus dem freien Vermögen.....	116
bb) Ansprüche der Gesellschafter	117
cc) Zwischenergebnis hinsichtlich einer Bereicherung und Ausgleichsansprüchen	118

d)	Zusammenfassung der Ergebnisse zur objektiven Bereicherung.....	119
3.	Entreicherung der GmbH.....	120
a)	Vermögenshingabe.....	121
b)	Freiwilligkeit.....	121
c)	Kein Ausgleich durch korrespondierenden Vermögensvorteil.....	122
d)	Ergebnisse zur Entreicherung der Gesellschaft.....	123
4.	Objektive Unentgeltlichkeit der Zuwendung.....	123
a)	Freigebigkeit gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.....	124
b)	Gemischt freigebige Zuwendung.....	126
c)	Formale verdeckte Gewinnausschüttung.....	127
d)	Leistungen der Gesellschaft und Gemeinschaftszweck als Rechtsgrund.....	128
aa)	BFH	128
bb)	Literatur	128
cc)	Stellungnahme.....	130
(1)	Bürgerlich-rechtliche Schenkung	130
(2)	Steuersystematische Erwägungen.....	131
(a)	Abgrenzung der Steuerarten.....	132
(b)	Neue Rechtsprechungstendenz	133
(c)	Stellungnahme.....	134
dd)	Ausnahme bei innergesellschaftlicher Unausgewogenheit der Leistungen?	137
(1)	Finanzverwaltung	137
(2)	BFH	137
(3)	Literatur	138
(4)	Stellungnahme.....	139
e)	Zwischenergebnis zur objektiven Unentgeltlichkeit.....	141
II.	Zusammenfassung der Ergebnisse des 4. Kapitels.....	142
1.	Subjektive Steuerpflicht / Steuersubjekt i.S.d. ErbStG	142
2.	Objektive Bereicherung.....	143

3. Entreichung	144
4. Objektive Unentgeltlichkeit.....	144
5. Kapitel: Die mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen.....	145
A. Einleitung	145
B. Die mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung im Ertragsteuerrecht	145
I. Grundfall einer verdeckten Gewinnausschüttung an nahestehende Personen	146
II. Gesellschafter als nahestehende Person	146
III. Beziehungen zu mehreren Gesellschaftern	147
IV. Zwischenergebnis.....	148
C. Die mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung im Schenkungsteuerrecht	148
I. Feststellung der Beteiligten des Zuwendungsvorgangs	149
1. Analyse und Einordnung der Rechtsprechung des BFH.....	149
a) Keine Zuwendung im Verhältnis der Gesellschaft zu ihren Gesellschaftern.....	149
b) Keine mittelbare Zuwendung auf Gesellschafterebene	150
aa) Keine mittelbare Zuwendung bei Einlage.....	150
bb) Zuwendungen im Rahmen von Gründungsvorgängen und Kapitalerhöhungen	151
cc) Übertragung der Grundsätze auf verdeckte Gewinnausschüttung.....	152
c) Zuwendung an nahestehende Dritten oder Gesellschafter	152
2. Ansicht der Finanzverwaltung.....	154
3. Bisherige Lösungsansätze der Literatur.....	154
a) Keine freigebige Zuwendung der Gesellschaft	155
b) Freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an nahestehende Person.....	157

c) Mittelbare freigebige Zuwendung des Gesellschafters an nahestehende Person.....	157
aa) Kenntnis und Veranlassung.....	158
bb) Keine unmittelbare Vermögenszuwendung notwendig	159
cc) Entnahmeanspruch	159
d) Keine mittelbare freigebige Zuwendung.....	160
II. Stellungnahme und Ausgangspunkt der Feststellung der Beteiligten	162
1. Bereicherungsrechtliche Leistungsbeziehungen	163
a) Leistung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	164
b) Mittelbare Leistungsbeziehungen.....	165
aa) Offene Gewinnausschüttung.....	165
bb) Verdeckte Gewinnausschüttungen	168
(1) Allgemeines Entnahmerecht.....	169
(2) Wertung der gesellschaftsvertraglichen Sonderverbindung	169
(3) Vorliegen einer mittelbaren Leistungsbeziehung.....	170
(a) Verzicht der Gesellschaft auf Ansprüche	171
(b) Sonderkonstellationen.....	171
(4) Keine mittelbaren Leistungsbeziehungen	171
2. Wertung der Kapitalerhaltungsnormen.....	172
3. Zwischenergebnis	174
III. Ertragsteuerliche Konsequenzen	175
1. Mittelbare Leistungsbeziehungen im Ertragsteuerrecht.....	175
a) Gesellschafter als Zuwendungsempfänger	176
b) Verzicht auf Ansprüche der Gesellschaft	177
c) Sonderkonstellationen.....	178
d) Zwischenfazit	179
2. Keine mittelbaren Leistungsbeziehungen	179
a) Annahme der Angemessenheit	180
aa) Stellungnahme.....	181
bb) Anwendung auf Fallgestaltungen.....	182
b) Keine Kenntnis des Gesellschafters.....	182

aa) Urteil des VIII. Senats vom 19. 6. 2007 – VIII R 54/05	183
bb) Stellungnahme.....	184
(1) Nichtgesellschafter als Zuwendungsempfänger.....	186
(2) Gesellschafter als Zuwendungsempfänger.....	187
(3) Verzicht als verdeckte Gewinnausschüttung	187
(a) Gesellschafter als Zuwendungsempfänger	188
(aa) Verzicht keine verdeckte Gewinnausschüttung	188
(bb) Verzicht als verdeckte Gewinnausschüttung	189
(b) Nichtgesellschafter als Zuwendungsempfänger.....	191
(aa) Fremd-Geschäftsführer als Zuwendungsempfänger	192
(bb) Vorteilszuwendungen durch Eingriffe in das Gesellschaftsvermögen.....	193
3. Zwischenergebnis	194
IV. Schenkungsteuerrecht.....	195
1. Mittelbare Leistungsbeziehungen	195
a) Freigebiges Zuwendung der Kapitalgesellschaft.....	196
b) Freigebiges Zuwendung „auf Kosten“ des Gesellschafters?.....	198
aa) Bürgerlich-rechtliche Vorfrage.....	198
(1) Verhältnis zwischen Steuerrecht und Zivilrecht.....	200
(a) Stellungnahme.....	201
(b) Zwischenergebnis.....	202
(2) Verhältnis des ErbStG zum Zivilrecht.....	203
(a) Verkehrsteuer	203
(aa) Stellungnahme.....	203
(bb) Zwischenergebnis.....	205
(b) Auslegung des ErbStG	206
(3) Verhältnis der „freigebiges Zuwendung“ zum Zivilrecht	207
(a) Auslegung Wortlaut	207
(b) Historische Entwicklung.....	207
(c) Systematik und Teleologie der Vorschrift.....	209
(d) Ergebnis	211

bb) Auslegung des Merkmals „auf Kosten“	211
(1) Schenkung nach §§ 516 ff. BGB.....	211
(a) Zwischenergebnis zu §§ 516 ff. BGB.....	213
(b) Mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung.....	213
(c) Zwischenergebnis.....	215
(2) Freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	215
(3) Wertung des § 15 Abs. 4 ErbStG	217
2. Keine mittelbaren Leistungsbeziehungen	219
a) Gesellschafter als Zuwendungsempfänger.....	219
aa) Keine Rückgewähransprüche	219
bb) Bestehende Ansprüche und Verzicht.....	219
b) Nichtgesellschafter als Zuwendungsempfänger.....	221
aa) Keine freigebige Zuwendung in unmittelbarem Verhältnis zur Gesellschaft.....	222
bb) Freigebige Zuwendung bei gesellschaftlich veranlasstem Verzicht.....	222
V. Zusammenfassung der Ergebnisse des 5. Kapitels.....	223
1. Mittelbare Leistungsbeziehungen	224
2. Keine mittelbaren Leistungsbeziehungen	225

6. Kapitel: Subjektiver Tatbestand der freigebigen Zuwendung	229
A. Einleitung	229
B. Herleitung eines subjektiven Tatbestands.....	229
C. Inhaltliche Anforderungen.....	229
I. Rechtsprechung	230
1. Grundsätzliche Anforderungen.....	230
2. Besonderheiten im geschäftlichen Verkehr	231
II. Finanzverwaltung.....	231
III. Literatur	232
IV. Stellungnahme.....	234

1.	Ergänzungen des Willens zur Unentgeltlichkeit	235
2.	Feststellungslast und verfahrensrechtliche Aspekte	236
a)	Widerlegliche Vermutung	236
b)	Geschäftliche Beziehungen	238
c)	Nahestehende Personen	239
D.	Folgen für verdeckte Gewinnausschüttungen	239
I.	Unmittelbare verdeckte Gewinnausschüttungen unter fremden Dritten	239
II.	Verdeckte Gewinnausschüttungen an nahestehende Personen	241
E.	Zusammenfassung der Ergebnisse des 6. Kapitels	242

7. Kapitel: Konzernsachverhalte und § 7 Abs. 8 ErbStG

	245
A.	Einleitung	245
B.	§ 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG	245
C.	§ 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG	246
I.	Regelungszweck	246
1.	Beispielfall 1	247
a)	Ertragsteuerliche Einordnung	247
b)	Schenkungsteuerliche Einordnung durch den Gesetzgeber	247
2.	Beispielfall 2	248
a)	Ertragsteuerliche Einordnung	248
b)	Schenkungsteuerliche Einordnung durch den Gesetzgeber	249
3.	Stellungnahme	249
a)	Steuerbegründender Tatbestand	249
b)	Steuereinschränkende Funktion	250
II.	Auswirkungen auf den schenkungsteuerlichen Grundtatbestand	251
1.	Leistungsbeziehungen maßgebend	252

a) Beispielfall 1	252
b) Beispielfall 2	253
2. Keine mittelbaren Leistungsbeziehungen	253
D. Zusammenfassung der Ergebnisse des 7. Kapitels.....	254
8. Kapitel: Ergebnisse der Arbeit.....	257
A. Ergebnisse in Fällen	257
B. Zusammenfassung in Thesen.....	259
I. Verdeckte Gewinnausschüttung als Gegenstand der Untersuchung.....	259
II. Die unmittelbare verdeckte Gewinnausschüttung an Gesellschafter.....	260
III. Die mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Personen.....	262
IV. Subjektiver Tatbestand der freigebigen Zuwendung.....	265
V. Konzernsachverhalte und § 7 Abs. 8 ErbStG.....	267
C. Ausblick	267
Literaturverzeichnis	269