



## Schenkungssteuer im Gesellschaftsverhältnis

### Analyse der Schenkungssteuerbarkeit von Vermögensübertragungen im Gesellschaftsverhältnis unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen

**Janik Müller**

Die Arbeit stellt dar, inwieweit durch Vermögensübertragungen im Gesellschaftsverhältnis und insbesondere durch Umstrukturierungen originär Schenkungssteuer ausgelöst werden kann. Sie hat den Anspruch, alle gängigen Konstellationen und die damit verknüpften Rechtsfragen herauszuarbeiten, sie einer systemgerechten Lösung zuzuführen und damit sowohl einen Beitrag zur Wissenschaft als auch für die Umstrukturierungspraxis zu leisten.

#### I. Ausgangslage und Themenstellung

Übertragungen von Vermögen zwischen einem Gesellschafter und seiner Gesellschaft im Allgemeinen sowie Umstrukturierungen von Gesellschaften im Speziellen sind für Familienunternehmen und damit für die deutsche Wirtschaft von überragender Bedeutung.

Steuerrechtlich steht bei solchen Vermögensübertragungen regelmäßig die Frage im Vordergrund, wie sie ertragsteuerlich möglichst neutral durchgeführt werden können. Diesbezüglich können die Folgen einer Vermögensübertragung im Gesellschaftsverhältnis grundsätzlich dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz entnommen werden. Für Umstrukturierungen sind sie hingegen speziell im Umwandlungssteuergesetz normiert, dessen Ziel es ist, steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen zu beseitigen. Tatsächlich gehen die Auswirkungen solcher Vermögensübertragungen aber häufig über das Ertragsteuerrecht hinaus.

So kann es insbesondere auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungssteuer zu erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen kommen. Im Fall einer Umstrukturierung erscheint es (unter anderem) denkbar, dass sie zu einer Wertverschiebung zwischen den beteiligten Personen führt und auf diese Weise originär Schenkungssteuer auslöst. Derartige Wertverschiebungen sind schon aufgrund von Bewertungsunsicherheiten kaum zu vermeiden; häufig sind sie bei Umstrukturierungen von Familienunternehmen aber auch beabsichtigt, um die nächste Gesellschaftergeneration im Wege der vorweggenommenen Erbfolge am Unternehmen zu beteiligen. Weil das Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz zu Vermögensübertragungen im Gesellschaftsverhältnis aber nur vereinzelt und zu Umstrukturierungen überhaupt keine Regelungen trifft, wirft die Prüfung der Schenkungssteuerbarkeit in diesen Fällen eine Vielzahl von teils noch ungeklärten Rechtsfragen auf. Diesen Problemen widmet sich die Arbeit, indem sie zunächst die Schenkungssteuerbarkeit von Zuwendungen im



Gesellschafts- und Konzernverhältnis und sodann die originäre Schenkungsteuerbarkeit von Umstrukturierungen herausarbeitet.

## **II. Schenkungsteuerbarkeit von Zuwendungen im Gesellschafts- und Konzernverhältnis**

Wird ein Vermögensgegenstand in das oder aus dem Vermögen einer Gesellschaft übertragen, stellt sich grundsätzlich die Frage, ob die jeweilige Gesellschaft durch die Zuwendung selbst ent- oder bereichert wird und somit als Schenker oder Erwerber an der Zuwendung beteiligt ist oder ob die Gesellschaft für Zwecke des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts transparent zu behandeln ist. Diese Frage wird für Kapital- und Personengesellschaften von der Rechtsprechung unterschiedlich beantwortet.

### **1. Vermögensübertragungen unter Beteiligung einer GmbH**

So können Kapitalgesellschaften selbst Schenker und Erwerber sein und entfalten eine Abschirmwirkung gegenüber ihren Gesellschaftern. Unter Zugrundelegung dieser Thesen werden die Besonderheiten von Vermögensübertragungen im Gesellschaftsverhältnis anhand der einzelnen Tatbestandsmerkmale des Grundtatbestandes der Schenkungsteuer, der freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, systematisch dargestellt. Diese Darstellung zeigt, dass die Schenkungsteuerbarkeit solcher Übertragungen regelmäßig (erst) aufgrund der mangelnden Unentgeltlichkeit von Zuwendungen zwischen GmbH und Gesellschafter ausscheidet: Sie fördern entweder den Gemeinschaftszweck der auf Gewinnerzielung gerichteten GmbH oder zielen darauf ab, den Gesellschafter am Erfolg der gemeinsamen Zweckverfolgung teilzuhaben und sind daher als entgeltlich zu qualifizieren. Dasselbe gilt im Ergebnis, wenn die Übertragung anstelle eines Gesellschafters durch oder an eine nahestehende Person bewirkt wird. Sofern sich infolge einer Leistung in das Vermögen einer GmbH aber der Wert der Gesellschaftsanteile erhöht, liegt regelmäßig eine nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG steuerbare Schenkung vor.

### **2. Vermögensübertragungen unter Beteiligung einer Personengesellschaft**

Dagegen ist bei Personengesellschaften seit Jahrzehnten umstritten, ob diese selbst Schenker und Erwerber sein können oder ob durch die Gesellschaft auf die Personengesellschafter durchzugreifen ist. Der Bundesfinanzhof geht seit 1994 von der Transparenz der Personengesellschaften aus und hat diese Rechtsauffassung 2020 neu begründet. Die Arbeit geht ausführlich auf die jeweilige Argumentation des Bundesfinanzhofes ein und zeigt auf, dass diese nicht überzeugt, weil sie insbesondere mit der zivilrechtlichen Entwicklung der Personengesellschaften nicht mehr vereinbar ist. Daher erfolgt eine eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung in Form der Auslegung der Begriffe des Erwerbers und des Schenkers nach den klassischen Auslegungsmethoden. Diese Auslegung ergibt, dass rechtsfähige und vermögenszuständige Personengesellschaften selbst Erwerber und Schenker sein können. Parallel zum Vorgehen bei Kapitalgesellschaften werden anschließend für



beide Ansichten wieder die Besonderheiten von Zuwendungen im Gesellschaftsverhältnis anhand der Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aufgezeigt und die dabei auftretenden Rechtsfragen einer Lösung zugeführt. Ausführungen zur neuen Rechtslage mit Inkrafttreten des § 2a ErbStG zum 1. Januar 2024 beschließen diesen Abschnitt.

### **III. Originäre Schenkungsteuerbarkeit von Umstrukturierungen**

Bei Umstrukturierungen können in zwei Fällen potenziell schenkungsteuerbare Wertverschiebungen auftreten: Erstens dann, wenn der Wert des übertragenen Vermögens von dem der im Gegenzug ausgegebenen Anteile abweicht (disquotale Umstrukturierungen) und zweitens, wenn die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nicht in dem Verhältnis an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt werden, wie sie an der übertragenden Gesellschaft beteiligt waren (nicht verhältnismäßige Umwandlung).

#### **1. Schenkungsteuerbarkeit von disquotalen Umstrukturierungen**

Im Anschluss an die Feststellung, dass das Vorliegen einer über- oder unterquotalen Umstrukturierung auch davon abhängt, mit welchem Wert das übertragene Vermögen nach dem Umwandlungssteuergesetz bei der übernehmenden Gesellschaft angesetzt wird und auf welchem Konto es dort bilanziert wird, werden alle gängigen Konstellationen in den Blick genommen: Über- und unterquotale Umstrukturierungen im Wege der Aufnahme oder im Wege der Neugründung werden sowohl bei Beteiligung von Kapitalgesellschaften als auch bei Beteiligung von Personengesellschaften auf ihre Schenkungsteuerbarkeit im Verhältnis zwischen den beteiligten Gesellschaften und ihren Gesellschaftern geprüft. Dabei werden sowohl Ab- und Aufspaltungen als auch Verschmelzungen sowie Einbringungen und Ausgliederungen angesprochen und die theoretischen Ausführungen durch Beispiele begleitet. Auch insoweit werden bei Umstrukturierungen unter Beteiligung von Personengesellschaften die Folgen dargestellt, die sich aus der – hier abgelehnten – Ansicht des Bundesfinanzhofes ergeben. Abermals beschließt der Hinweis auf die Folgen der Neuregelung des § 2a ErbStG mit Wirkung ab dem 1. Januar 2024 den Abschnitt.

#### **2. Schenkungsteuerbarkeit von nicht verhältnismäßigen Umwandlungen**

Auf ähnliche Weise werden anschließend auch nicht verhältnismäßige Verschmelzungen, Spaltungen und Formwechsel auf ihre Schenkungsteuerbarkeit geprüft. Es zeigt sich, dass Steuertatbestände bei einer nicht verhältnismäßigen, aber quotalen Umwandlung nur zwischen den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft in Betracht kommen, weil keine steuerbaren Wertverschiebungen im Verhältnis zur übernehmenden Gesellschaft oder ihren Gesellschaftern eintreten. Dagegen können Umwandlungen, die weder quotale noch verhältnismäßig erfolgen, wie abschließend wiederum anhand eines Beispielfalles dargestellt wird, Schenkungsteuer zwischen allen Gesellschaftern der beteiligten Gesellschaften auslösen.