

Schriften zum Wirtschaftsrecht

---

Band 276

# Disquotale Vermögensübertragungen im Gesellschafter-GmbH-Verhältnis

Von

Lucas Cornelius



Duncker & Humblot · Berlin

LUCAS CORNELIUS

Disquotale Vermögensübertragungen  
im Gesellschafter-GmbH-Verhältnis

Schriften zum Wirtschaftsrecht

Band 276

# Disquotale Vermögensübertragungen im Gesellschafter-GmbH-Verhältnis

Von

Lucas Cornelius



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Potsdam hat diese Arbeit  
im Jahre 2014 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2015 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Fremddatenübernahme: Konrad Tritsch GmbH, Ochsenfurt  
Druck: buchbücher.de gmbh, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-026X

ISBN 978-3-428-14787-8 (Print)

ISBN 978-3-428-54787-6 (E-Book)

ISBN 978-3-428-84787-7 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2014/2015 von der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertation angenommen und mit dem Wolf-Rüdiger-Bub-Preis ausgezeichnet. Rechtsprechung und Literatur befinden sich auf dem Stand von Juli 2014.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Andreas Musil, der die Arbeit betreut und mich vielfältig unterstützt hat.

Für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens bin ich Herrn Professor Dr. Tilman Bezzenberger sehr verbunden.

Die vorliegende Arbeit ist während meiner Zeit am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungs- und Steuerrecht von Professor Dr. Musil, entstanden. Aufgrund der herzlichen Atmosphäre und des gegenseitigen Beistands werde ich diese Zeit in ausgezeichneter Erinnerung behalten. Dafür möchte ich mich zunächst bei Herrn Professor Dr. Musil selbst, aber auch bei meinen Kollegen, vor allem bei Daniel Burchard, Florian Hischer, Jan Schulz und Stefan Feix bedanken. Ein ganz besonderer Dank gebührt hierbei Prof. Dr. Lutz Lammers, der mich in bewundernswerter Weise unterstützt hat.

Meiner Familie, insbesondere meinen Eltern Susanne Buhl und Frank Cornelius, aber auch Christine und Dr. Christoph Zekorn, Ilse Buhl, Jan Cornelius und Karin Heil möchte ich von ganzem Herzen für ihre großzügige Hilfe materieller wie immaterieller Art während meines Studiums und gerade während meines Promotivonsvorhabens danken.

Ohne die unermessliche Unterstützung meiner Freundin Sandra Paul hätte es die Arbeit in dieser Form nicht gegeben. Ihr gebührt mein größter Dank.

Berlin, im Juni 2015

*Lucas Cornelius*



# Inhaltsübersicht

Einleitung .....	15
------------------	----

## *Kapitel 1*

<b>Disquotale Leistungen in der Schnittstelle zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht</b>	19
---	----

A. Vermögenssphärentrennung .....	19
B. Auswirkungen des Zivilrechts auf das Steuerrecht .....	23

## *Kapitel 2*

<b>Vermögenswirksame Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft</b>	26
--	----

A. Gesellschaftsleistungen .....	26
B. Gesellschafterleistungen .....	101

## *Kapitel 3*

<b>Disquotale Ausgestaltung</b>	147
---------------------------------	-----

A. Beteiligungsquote .....	148
B. Bewertungsrelevanter Zeitpunkt .....	150
C. Motive für eine disquotale Ausgestaltung .....	151
D. Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen .....	154
E. Wege zu einer disquotalen Ausgestaltung der Vermögensübertragung .....	166
F. Zwischenergebnis .....	183

*Kapitel 4***Steuerrechtliche Behandlung disquotaler Leistungen durch Rechtsprechung  
und Finanzverwaltung**

187

A. Disquotale Gesellschaftsleistungen ..... 187

B. Disquotale Gesellschafterleistungen ..... 228

*Kapitel 5***Abschließende Bewertung disquotaler Vermögensübertragungen** 248

A. Bewertung der steuerlichen Behandlung anhand steuerrechtlicher Grundprinzipien .. 248

B. Abschließende Systematisierung der Vermögensübertragungen ..... 270

C. Resümee ..... 276

**Literaturverzeichnis** ..... 281**Stichwortverzeichnis** ..... 298

# Inhaltsverzeichnis

Einleitung .....	15
------------------	----

## *Kapitel 1*

<b>Disquotale Leistungen in der Schnittstelle zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht</b>	19
---	----

A. Vermögenssphärentrennung .....	19
I. Juristische Person und Trennungsprinzip .....	20
II. Durchgriff .....	22
III. Trennungsprinzip und Durchgriff im Steuerrecht .....	23
B. Auswirkungen des Zivilrechts auf das Steuerrecht .....	23

## *Kapitel 2*

<b>Vermögenswirksame Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft</b>	26
--	----

A. Gesellschaftsleistungen .....	26
I. Handelsrechtliche Ausgestaltung von Gesellschaftsleistungen .....	28
1. Gewinnbeteiligung .....	28
a) Gewinnausschüttung gem. § 29 GmbHG .....	28
aa) Voraussetzungen einer Gewinnausschüttung .....	29
(1) Aufstellung des Jahresabschlusses .....	29
(2) Feststellung des Jahresabschlusses .....	30
bb) Verteilung des Gewinns auf die Gesellschafter .....	31
b) Vorabausschüttungen .....	32
aa) Voraussetzungen für eine Vorabausschüttung (als Maßnahme der Gewinnverwendung) .....	33
bb) Durchführung der Vorabausschüttung .....	34
c) Sonderfälle der Gewinnbeteiligung .....	35
aa) Gewinnabführung im Rahmen eines Konzerns .....	35
bb) Ausgleichszahlungen im Sinne der §§ 16, 17 KStG und § 304 AktG ..	36
(1) Erforderlichkeit von Ausgleichszahlungen im GmbH-Konzern ...	37
(2) Rechtsgrundlage einer Ausgleichszahlung im GmbH-Konzern ...	38

(3) Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen . . . . .	39
(a) Fester Ausgleich gem. § 304 Abs. 2 S. 1 AktG analog . . . . .	39
(b) Variabler Ausgleich gem. § 304 Abs. 2 S. 2 AktG analog . . . . .	39
(c) Kombiniertes variabler Ausgleich, orientiert am Ergebnis der Organgesellschaft . . . . .	40
cc) Verdeckte Vermögenszuwendung . . . . .	42
(1) Zweck der verdeckten Vermögenszuwendung . . . . .	43
(2) Handelsrechtliche Behandlung . . . . .	44
dd) Gewinnbeteiligung bei Mezzanine-Kapital und alternativen Beteili- gungsformen . . . . .	45
(1) Gewinnbeteiligung durch Vergütung für Genussrechte . . . . .	46
(2) Gewinnbeteiligung bei einer stillen Gesellschaft und partiarischem Darlehen . . . . .	48
2. Vermögensbeteiligung durch Rückzahlung von Kapital der Gesellschaft . . . . .	50
a) Kapitalherabsetzung . . . . .	51
aa) Durchführung der Kapitalherabsetzung . . . . .	52
bb) Bilanzielle Behandlung . . . . .	52
b) Entnahme aus der Kapitalrücklage gem. § 272 Abs. 2 HGB . . . . .	54
aa) Durchführung und handelsrechtliche Behandlung . . . . .	55
bb) Bilanzielle Behandlung . . . . .	55
c) Verteilung des Liquidationserlöses . . . . .	56
aa) Ablauf der Liquidation . . . . .	56
bb) Exkurs: Besteuerung des Liquidationsgewinns bei der Gesellschaft . . . . .	57
cc) Verteilung des Liquidationserlöses . . . . .	58
II. Steuerrechtliche Behandlung . . . . .	59
1. Steuerrechtliche Behandlung der Gewinnbeteiligung . . . . .	59
a) Gewinnausschüttung und Vorabgewinnausschüttung . . . . .	61
b) Gewinnabführung im Rahmen einer Organschaft . . . . .	64
c) Ausgleichszahlungen i.S.d. §§ 16, 17 KStG und § 304 AktG . . . . .	65
d) Verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	66
aa) Begriffsbestimmung . . . . .	66
bb) Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	67
(1) Beteiligte einer verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	68
(2) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung . . . . .	68
(3) Gesellschaftliche Veranlassung . . . . .	69
(4) Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG . . . . .	73
(5) Kein Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung/Ver- decktsein der gesellschaftlichen Veranlassung . . . . .	74
cc) Ertragsteuerliche Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung . . . . .	75
(1) Auswirkungen bei der Gesellschaft . . . . .	75
(2) Auswirkungen beim Gesellschafter . . . . .	76

(3) Außerbilanzielle Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung . . .	76
e) Gewinnbeteiligung bei Mezzanine-Kapital . . . . .	78
aa) Angemessenheit und Anwendung der Grundsätze der vGA . . . . .	79
bb) Sonderfall: mitgliedschaftliches Genussrecht . . . . .	80
cc) Sonderfall: GmbH & atypisch Still . . . . .	81
f) Schenkungsteuerliche Behandlung . . . . .	81
2. Steuerrechtliche Behandlung der Rückzahlung von Gesellschaftskapital (Ver-	
mögensbeteiligung) . . . . .	84
a) Auswirkungen bei der Gesellschaft . . . . .	84
b) Auswirkungen bei den Gesellschaftern . . . . .	85
aa) Anteil im Betriebsvermögen . . . . .	87
bb) Anteil im Privatvermögen . . . . .	88
c) Schenkungsteuerliche Behandlung . . . . .	89
III. Sonderfall: Abfindungszahlung . . . . .	90
1. Abfindungszahlung bei freiwilliger Einziehung und Zwangseinziehung gem.	
§ 34 GmbHG sowie Austritt und Ausschluss aus wichtigem Grund . . . . .	91
2. Steuerrechtliche Behandlung der Abfindungszahlung . . . . .	92
a) Auswirkung der Abfindungszahlung auf Ebene der Gesellschaft . . . . .	92
b) Auswirkungen der Abfindungszahlung auf Ebene der Gesellschafter . . . . .	94
IV. Zwischenergebnis . . . . .	97
B. Gesellschafterleistungen . . . . .	101
I. Handelsrechtliche Ausgestaltung von Gesellschafterleistungen . . . . .	102
1. Ordnungsgemäße Einlagen . . . . .	103
a) Einlagen auf die Geschäftsanteile bei Gründung der Gesellschaft . . . . .	104
b) Effektive Kapitalerhöhung . . . . .	109
aa) Beteiligungsquotenverändernde Kapitalerhöhung durch Aufnahme	
neuer Gesellschafter . . . . .	111
bb) Exkurs: Nominelle Kapitalerhöhung . . . . .	112
c) Bilanzielle Behandlung beim Gesellschafter . . . . .	112
2. Freiwillige Einlagen . . . . .	113
a) Bilanzielle Behandlung bei der Gesellschaft . . . . .	115
b) Bilanzielle Behandlung beim Gesellschafter . . . . .	116
c) Freiwillige Erfolgsbeiträge . . . . .	118
aa) Nutzungen und Nutzungsrechte . . . . .	120
bb) Dienstleistung und Forderungen auf eine Dienstleistung . . . . .	124
d) Verzicht auf Gesellschafterdarlehen . . . . .	126
3. Nachschüsse . . . . .	126
4. Nebenleistungen . . . . .	127
a) Inhalt und Abgrenzung zu anderen Gesellschafterleistungen . . . . .	127
b) Bilanzielle Behandlung . . . . .	129

5. Sonstige Gesellschafterleistungen .....	130
II. Steuerrechtliche Bewertung .....	131
1. Offene und verdeckte Einlagen .....	132
a) Begriffsbestimmung von offenen und verdeckten Einlagen .....	132
b) Gegenstand der offenen und verdeckten Einlagen .....	134
c) Körperschaftsteuerrechtliche Behandlung bei der Gesellschaft .....	134
d) Einkommensteuerrechtliche Behandlung bei den Gesellschaftern .....	136
e) Schenkungsteuerliche Behandlung .....	137
2. Leistung von Erfolgsbeiträgen .....	140
III. Zwischenergebnis .....	145

### *Kapitel 3*

<b>Disquotale Ausgestaltung</b>	147
A. Beteiligungsquote .....	148
B. Bewertungsrelevanter Zeitpunkt .....	150
C. Motive für eine disquotale Ausgestaltung .....	151
D. Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen .....	154
I. Gleichbehandlungsgrundsatz als Schranke .....	154
1. Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz .....	156
2. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz .....	157
II. Treuepflicht als Schranke .....	159
III. Innere Kompetenzordnung der Gesellschaft als Schranke .....	160
1. Kompetenzüberschreitungen bei Vermögensübertragungen von der Gesellschaft an die Gesellschafter .....	161
2. Kompetenzüberschreitung bei Vermögensübertragungen von den Gesellschaftern an die Gesellschaft .....	162
IV. Erhaltung des Stammkapitals gem. § 30 GmbHG .....	164
V. Rückgewähr der gesellschaftsrechtlich unzulässigen Vermögensübertragung ....	165
E. Wege zu einer disquotalen Ausgestaltung der Vermögensübertragung .....	166
I. Disquotale Vermögensübertragung durch Satzungsbestimmung oder Gesellschafterbeschluss (formal-disquotale Vermögensübertragung) .....	166
1. Disquotale Vermögensübertragung durch Satzungsbestimmung .....	166
2. Disquotale Vermögensübertragung durch Gesellschafterbeschluss .....	168
a) Konstitutiver Gesellschafterbeschluss .....	169
b) Entgegenstehender Gesellschafterbeschluss .....	171
aa) Satzungsdurchbrechung .....	171
bb) Öffnungsklauseln .....	174

II. Disquotale Vermögensübertragung durch tatsächliches Geschäftsführer- und Gesellschafterhandeln ..... 175

III. Materiell disquotale Vermögensübertragung durch unterschiedlichen Einzahlungsstand auf die Geschäftsanteile ..... 176

IV. Disquotale Vermögensübertragung durch andere Bezugsgröße ..... 180

V. Disquotale Vermögensübertragung durch zivilrechtliche Abreden zwischen den Gesellschaftern ..... 181

F. Zwischenergebnis ..... 183

*Kapitel 4*

**Steuerrechtliche Behandlung disquotaler Leistungen durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung**

187

A. Disquotale Gesellschaftsleistungen ..... 187

    I. Ertragsteuerliche Behandlung der disquotalen Gewinnbeteiligung ..... 187

        1. Urteil des BFH vom 19.8.1999 ..... 191

        2. Reaktion der Finanzverwaltung ..... 193

        3. Folgerechtsprechung ..... 195

        4. Analyse der Folgerechtsprechung und der Reaktion der Finanzverwaltung ... 201

        5. Sonstige Formen disquotaler Gewinnbeteiligung ..... 204

        6. Zusammenfassung ..... 207

    II. Schenkungsteuerliche Behandlung disquotaler Gewinnbeteiligung ..... 209

        1. Schenkungsteuerliche Behandlung disquotaler Gewinnbeteiligung durch die Rechtsprechung ..... 209

            a) Zuwendungen zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter ..... 209

            b) Zuwendungen zwischen den Gesellschaftern ..... 212

        2. Schenkungsteuerliche Behandlung disquotaler Gewinnbeteiligung durch die Finanzverwaltung ..... 214

        3. Sonderformen der Gewinnbeteiligung ..... 216

        4. Zwischenergebnis zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung disquotaler Gewinnbeteiligung ..... 220

    III. Ertragsteuerliche Behandlung disquotaler Kapitalrückzahlung ..... 222

    IV. Schenkungsteuerliche Behandlung disquotaler Kapitalrückzahlung ..... 225

    V. Zusammenfassung der steuerrechtlichen Behandlung disquotaler Gesellschaftsleistungen ..... 227

B. Disquotale Gesellschafterleistungen ..... 228

    I. Ertragsteuerliche Behandlung ..... 229

II. Schenkungsteuerliche Behandlung .....	232
1. Schenkungsteuerrechtliche Behandlung bis zum BeitrRLUmsG vom 7. 12. 2011	233
a) Rechtsprechungsansicht .....	234
b) Finanzverwaltungsansicht .....	238
2. Gesetzliche Fiktion in § 7 Abs. 8 ErbStG .....	242
3. Zusammenfassung der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung disquotaler Gesellschafterleistungen durch Rechtsprechung und Verwaltung .....	245
III. Zusammenfassung und Analyse der steuerrechtlichen Behandlung disquotaler Gesellschafterleistungen .....	246

### *Kapitel 5*

<b>Abschließende Bewertung disquotaler Vermögensübertragungen</b>	248
A. Bewertung der steuerlichen Behandlung anhand steuerrechtlicher Grundprinzipien ..	248
I. Friktionen im Schenkungsteuerrecht .....	249
1. Subjektive Unentgeltlichkeit bei Zuwendungen zwischen GmbH und Gesell- schafter .....	249
2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise oder zivilrechtliches Verständnis bei der Schenkungssteuer .....	253
3. Zwischenergebnis .....	256
II. Freigebigkeit und Zuordnung zur Einkommensverwendung bei Leistungen zwi- schen der Gesellschaft und den Gesellschaftern .....	258
III. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit als Kriterium im Gesellschaftsrecht und Voraussetzung der Anerkennung im Ertragsteuerrecht .....	264
IV. Gleichzeitige Besteuerung mit Schenkung- und Einkommensteuer .....	266
1. Doppelbesteuerung des Gesellschafters bei verdeckter Gewinnausschüttung ..	267
2. Doppelbesteuerung des Gesellschafters im Falle einer disquotalen Einlage ..	268
3. Verfassungswidrigkeit der Doppelbesteuerung .....	269
B. Abschließende Systematisierung der Vermögensübertragungen .....	270
I. Die Vermögensübertragungstatbestände vor dem Hintergrund der disquotalen Ausgestaltung .....	271
II. Systematik der steuerrechtlichen Behandlung von disquotalen Vermögensüber- tragungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern .....	273
III. Übersicht über die Schenkungsteuerbarkeit von Gesellschafts- und Gesellschaf- terleistungen .....	274
C. Resümee .....	276
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	281
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	298

## Einleitung

In der Beziehung zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern kommt es unweigerlich zu Vermögensübertragungen: angefangen bei der Leistung der Einlagen auf den Geschäftsanteil durch die Gesellschafter bei *Gründung* der Gesellschaft, über die Einlagen bei einer folgenden *Kapitalerhöhung* und die *Gewinnausschüttungen* an die Gesellschafter, wenn das zugeführte und eingesetzte Kapital eine Rendite abwirft, bis hin zur Verteilung des *Liquidationserlöses*, wenn die Gesellschaft abgewickelt wurde. Für alle diese Leistungen ist grundsätzlich als Verteilungs- bzw. Verpflichtungsmaßstab die Beteiligungsquote vorgesehen. Dies ist auch teilweise gesetzlich bestimmt, vgl. §§ 26, 29, 72 GmbHG bzw. §§ 60, 271 AktG. Von diesem Grundsatz kann aber auch abgewichen werden. Entschließen sich die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht der Quote entsprechend (auch als *disquotale*, *disproportional* oder *inkongruent* bezeichnet<sup>1</sup>) entweder der Gesellschaft Vermögen zuzuführen oder Vermögen von der Gesellschaft an die Gesellschafter zu übertragen, begegnet dies sowohl gesellschaftsrechtlichen als auch ertrag- und schenkungsteuerrechtlichen Unsicherheiten. Gesetzgeber, Rechtsprechung und Finanzverwaltung geben kein einheitliches Bild bei der Beurteilung derartiger Fälle ab. Dabei kann es aus unterschiedlichen Gründen für die Gesellschafter von Interesse sein, nicht der Quote entsprechend der Gesellschaft Vermögen zur Verfügung zu stellen, oder in der anderen Leistungsrichtung einzelne Gesellschafter bei einer Ausschüttung über das Beteiligungsverhältnis hinaus zu bedenken. Die Umgehung der Schenkungsteuerpflicht, indem Schenkungen als gesellschaftsrechtliche Vorgänge getarnt werden, ist nicht die einzige Motivation. Vielmehr kommen auch andere Gründe, insbesondere nicht steuerrechtlicher Art, in Betracht, um eine Vermögensübertragung nicht der Quote entsprechend auszugestalten. Bei Leistungen an die Gesellschaft ist an Situationen zu denken, in denen die Gesellschaft einen spontanen und/oder hohen Kapitalbedarf hat, der aufgrund des regelmäßig begrenzten Vermögens der Gesellschafter nur disquotale befriedigt werden kann. Auch im umgekehrten Leistungsweg sind verschiedene Gründe für eine nicht den Beteiligungsverhältnissen entsprechende Verteilung von Vermögen denkbar. Auch hier kann wiederum ein unterschiedlicher Liquiditätsbedarf der Gesellschafter ausschlaggebend sein. Ebenso können hierdurch z. B. Nachteile, die durch einen Gesellschafterwechsel entstehen und nicht schon durch den Kaufpreis abgegolten wurden, das Motiv für die disquotale Vermögensübertragung sein.

Bislang konzentrierte sich die steuerwissenschaftliche Literatur bei einer Untersuchung derartiger disquotaler Vermögensübertragungen entweder alleine auf

---

<sup>1</sup> BFH vom 19. 8. 1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, Tz. 15.

die disquotalen Gewinnausschüttungen (*Schwandtner*, 2006<sup>2</sup>; *Peschke*, 2006<sup>3</sup>) oder man untersuchte isoliert disquotale Einlagen im Zusammenhang mit der schenkungsteuerrechtlichen Bewertung von Einlagen (*Gottschalk*, 2001<sup>4</sup>; und in Teilen *Nagelschmitz*, 2010<sup>5</sup>). Anlässlich der Neuregelung der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung disquotaler Einlagen in eine Kapitalgesellschaft erschien 2013 die IFSt-Schrift von *Schulte/Petschulat*<sup>6</sup>, die die schenkungsteuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen und verdeckter Gewinnausschüttungen zum Inhalt hat. Die vorliegende Arbeit hat hingegen zum Ziel, sämtliche Vermögensübertragungen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern darzustellen und die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit sowie die ertrag- und schenkungsteuerrechtliche Behandlung gerade in dem Fall zu untersuchen, in dem der Vermögensübertragungsmaßstab nicht der Beteiligungsquote entspricht. Insoweit sollen sämtliche Vermögensübertragungstatbestände verglichen werden. Damit sollen gerade auch die Alternativen zur Gewinnausschüttung als periodische Erfolgsbeteiligung oder die Alternativen zu den offenen Einlagen als Mittel der Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft dargestellt werden, um zu prüfen, inwieweit die bereits erfolgte Bewertung hinsichtlich dieser Standardbeispiele für disquotale Vermögensübertragungen auch auf die Alternativen hierzu zu beziehen ist, oder ob eine andere Bewertung angezeigt wäre. Hierbei gleichen sich häufig nicht nur die Erwägungen, die im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit und der ertrag- und schenkungsteuerrechtlichen Behandlung einer Vermögensübertragung angestellt werden, sondern auch die Erwägungen zu den verschiedenen Vermögensübertragungen in den unterschiedlichen Leistungsrichtungen (also z. B. zu den Gewinnausschüttungen in der Leistungsrichtung Gesellschaft an Gesellschafter und zu den Einlagen in der Leistungsrichtung Gesellschafter an Gesellschaft). Die auftretenden Unterschiede und Gemeinsamkeiten sollen herausgearbeitet und systematisiert werden. Dabei soll gerade auch die Bedeutung der Beteiligungsquote hierbei untersucht werden. Der Begriff Vermögensübertragungstatbestand umfasst in dem hier vertretenen Verständnis dabei nicht nur die Verschiebung bilanziell abbildbaren Vermögens, sondern auch Erfolgsbeiträge (also z. B. Gebrauchsüberlassungen und Nutzungen), um eine möglichst umfassende Analyse der ausgetauschten Leistungen zu gewährleisten.

Die Arbeit soll sich indes nur auf die GmbH konzentrieren, da es tatsächlich vorwiegend bei dieser zu disquotalen Vermögensübertragungen kommen wird. Eine

---

<sup>2</sup> Schwandtner, Disquotale Gewinnausschüttungen, Diss. 2006.

<sup>3</sup> Peschke, Gesellschafts- und steuerrechtliche Zulässigkeit disquotaler Gewinnverteilungen bei der GmbH, Diss. 2006.

<sup>4</sup> Gottschalk, Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH als freigebige Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, Diss. 2001.

<sup>5</sup> Nagelschmitz, Einlagen in Kapitalgesellschaften im Schenkungsteuerrecht, Diss. 2010.

<sup>6</sup> Schulte/Petschulat, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 484, 2013.

GmbH hat zumeist zwei bis fünf Gesellschafter (personalistische GmbH)<sup>7</sup> und in 80 % aller GmbH in Deutschland sind alle Geschäftsführer zugleich Gesellschafter.<sup>8</sup> Durch diese Gesellschafterstruktur ist die Grundlage für disquotale Vermögensübertragungen bereitet, die regelmäßig ein Vertrauensverhältnis zwischen den Gesellschaftern erfordern, an dem es bei kapitalistisch organisierten Kapitalgesellschaften grundsätzlich fehlen wird. Dass es sich hierbei auch nicht um Einmann-GmbH<sup>9</sup> handeln kann, ist selbstredend, da eine disquotale Gewinnausschüttung nur stattfinden kann, wenn keine 100 %-Beteiligung des Gesellschafters besteht. Allerdings lässt sich ein Großteil der hier getätigten Ausführungen auch auf die AG übertragen, da es gerade im steuerrechtlichen Bereich grundsätzlich keine Unterschiede in der Behandlung gibt.

Durch diese Arbeit soll dem Steuerpflichtigen ein Leitfaden dargeboten werden, sich sicher in dieser von Rechtsunsicherheit durchzogenen Materie zurechtzufinden. Zu diesem Zweck ist eine Darstellung der aktuellen ertrag- und schenkungsteuerlichen Behandlung durch die finanzgerichtliche Rechtsprechung und die Finanzverwaltung als maßgebliche Anwender des Steuerrechts und eine eigene steuerrechtliche Bewertung der disquotalen Vermögensübertragungen zu erbringen. Grundlegend dafür ist zunächst eine Darstellung der Vermögensbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. Bevor hierauf im Einzelnen eingegangen wird, sind die kapitalgesellschaftsrechtlichen Grundlagen, vor allem das Trennungsprinzip und die rechtliche Eigenständigkeit der GmbH als juristische Person, die überhaupt erst derartige Vermögensübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ermöglichen, darzulegen. Auch ist der Frage des Zusammenspiels von Zivilrecht und Steuerrecht nachzugehen (Kapitel 1). Die Übertragung von Vermögen zwischen den Beteiligten kann in unterschiedlicher Form ausgestaltet sein. Das Gesellschaftsrecht sieht eine Vielzahl von Wegen vor, und lässt den Gesellschaftern hierbei auch Entscheidungsspielraum. Diese Vermögensübertragungstatbestände sollen zusammen mit den zu erfüllenden Voraussetzungen dargelegt werden. Ein Schwerpunkt liegt hierbei auf der steuerrechtlichen Behandlung im Falle einer quotalen Ausgestaltung, da dies die Grundlage und der Orientierungspunkt für die Bewertung der steuerrechtlichen Behandlung disquotaler Vermögensübertragungen ist (Kapitel 2). Weitergehend soll die disquotale Ausgestaltung näher erläutert werden. Dabei ist der Begriff der „Beteiligungsquote“ näher zu erläutern und zu klären, welcher Zeitpunkt relevant ist für die Bewertung, ob eine Leistung quotale oder disquotale ist. Auch sollen hier die Motive und die rechtlichen Möglichkeiten zur Erreichung einer disquotalen Vermögensübertragung dargelegt werden (Kapitel 3). Anknüpfend an die vorhergehenden Ausführungen hinsichtlich

---

<sup>7</sup> Ulmer, in: Ulmer<sup>2</sup>, GmbHG, Einleitung A, Rn. A 8, A 110. Die genaue Zahl der Gesellschafter, wird in den amtlichen Statistiken aber nicht erfasst.

<sup>8</sup> Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck<sup>20</sup>, Vorbemerkungen zu §§ 35–52 GmbHG, Rn. 4; bereits Priester, DB 1977, 224, 226.

<sup>9</sup> Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck<sup>20</sup>, Vorbemerkungen zu §§ 35–52 GmbHG, Rn. 4; bereits Priester, DB 1977, 224, 226.