

WERTERHÖHUNG VON GMBH-ANTEILEN BEI DISQUOTALEN KAPITALERHÖHUNGEN

SCHENKUNGSTEUERLICHE BEHANDLUNG VON EINZAHLUNGEN IN INDIVIDUELLE KAPITALRÜCKLAGEN

VON DR. BERTRAM LAYER

BFH-BESCHLUSS VOM 6.6.2025 – II B 43/24 (AdV)

ABSTRACT

Es ist bei summarischer Prüfung ernstlich zweifelhaft, ob Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG führen, wenn die Gesellschafter vereinbaren, dass die Einzahlungen dem jeweils leistenden Gesellschafter zugeordnet werden.

I. Einleitung

Erbringen Gesellschafter einer GmbH Leistungen in das Vermögen dieser Gesellschaft und kommt es dadurch zu einer Werterhöhung der Anteile anderer Gesellschafter, so stellt dies nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG einen schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand dar.

Vor Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG im Jahre 2011 war es möglich, dass beispielsweise der mit 10% an einer GmbH beteiligte Elternteil (z.B. der Vater) seinem mit 90% beteiligtem Kind (z.B. der Tochter) einen nicht schenkungsteuerpflichtigen Vermögensvorteil zukommen lassen konnte, indem er in die GmbH eine Einlage geleistet hat, die den Kapitalrücklagen zugeführt wurde. Das mit 90% am Vermögen der GmbH beteiligte Kind hat dann indirekt von dieser Kapitaleinlage durch die Werterhöhung seiner Anteile partizipiert. Mit Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG werden solche Bereicherungen als schenkungsteuerpflichtiger Vorgang definiert.

II. Sachverhalt

In dem dem BFH-Beschluss vom 6. Juni 2025 zugrunde liegenden Fall wurde von den Gesellschaftern vereinbart, dass Einlagen einzelner Gesellschafter in den Jahren 2013 und 2015 der Kapitalrücklage der GmbH zugeführt und den jeweiligen einlageleistenden Gesellschaftern der Höhe nach zugeordnet

wurden. Ein Gesellschafter leistete auch in den Jahren 2018 und 2019 weitere Einzahlungen in die Kapitalrücklage der GmbH. Die Gesellschafter vereinbarten, dass der Teil der Kapitalrücklage, der auf diese Einzahlungen entfällt, sowohl im Falle einer Ausschüttung als auch im Falle der Liquidation als personenbezogene disquotale Kapitalrücklage allein dem einzahlenden Gesellschafter zusteht.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Einzahlungen in die Kapitalrücklage würden den Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllen, und erließ Schenkungsteuerbescheide gegenüber der Gesellschafterin, die sich nicht an den Einzahlungen in die Gesellschaft beteiligt hatte.

Diese Gesellschafterin legte Einspruch gegen die Schenkungsteuerbescheide ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Diese wurde vom Finanzamt abgelehnt. Daraufhin stellte die Antragstellerin einen Antrag auf AdV beim FG. Auch dieser Antrag wurde abgelehnt. Begründet wurde dies damit, dass die vorgenannten Regelungen im Hinblick auf die inkongruente Zuordnung von Einlagen schuldrechtlich zwischen den Gesellschaftern vereinbart und nicht in die Satzung aufgenommen wurden.

Daraufhin legte die Antragstellerin Beschwerde beim BFH ein. Der BFH vertritt die Auffassung, dass die Beschwerde begründet sei, und gibt dem Antrag auf AdV statt.

III. Entscheidungsgründe

Der BFH führt in dem Beschluss aus, dass eine disquotale Einlage eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich geeignet ist, zu einer steuerbaren Werterhöhung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG zu führen, da sich durch eine solche Leistung auch der Wert der Anteile der anderen, nicht einlegenden Gesellschafter um den

INHALT

- I. Einleitung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

Betrag erhöht, der dem Einlagewert bezogen auf die jeweilige Beteiligungsquote des Gesellschafters entspricht. Eine solche Werterhöhung sei aber dann ausgeschlossen, wenn dem einlegenden Gesellschafter anlässlich seiner Leistung zusätzliche Rechte gewährt werden, z.B. eine Verbesserung seines Gewinnanteils, zusätzliche Anteile an der Gesellschaft oder eine von den Geschäftsanteilen abweichende Verteilung des Vermögens bei späterer Liquidation. Der BFH verweist insoweit auf die Ausführungen in den Erbschaftsteuerrichtlinien¹. Gleiches gilt nach Auffassung des BFH, wenn zwischen den Gesellschaftern oder mit der Gesellschaft Zusatzabreden getroffen werden, die für den einlegenden Gesellschafter gewährleisten, dass seine Leistung nicht zu einer endgültigen Vermögensverschiebung zugunsten der Mitgesellschafter führt, oder dem einlegenden Gesellschafter seine Einlageleistung über eine schuldrechtlich vereinbarte personenbezogene Kapitalrücklage bei der Gesellschaft zugeordnet wird².

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist es nach Auffassung des BFH ernstlich zweifelhaft, ob die Einstellung der durch die anderen Gesellschafter eingezahlten Beträge in die Kapitalrücklage der GmbH zu einer Wertsteigerung der Anteile der Antragstellerin im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG geführt hat.

Der BFH führt aber auch aus, dass es in der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt sei, ob die Wirksamkeit einer solchen gesellschafterbezogenen Zuordnung der Kapitalrücklage eine satzungsmäßige Grundlage erfordert³. Darüber hinaus weist der BFH auch darauf hin, dass im Schrifttum übereinstimmend die Auffassung vertreten wird, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bereits dann keine Anwendung findet, wenn die Gesellschafter schuldrechtlich vereinbaren, dass die von ihnen in das Vermögen der Gesellschaft geleisteten Einlagezahlungen innerhalb der Kapitalrücklage persönlich zugeordnet werden. Genau dies sei im Streitfall der Fall. Der BFH weist in diesem Zusammenhang auch auf die zuvor bereits genannten Ausführungen der Finanzverwaltung in den ErbStR hin. Nach Ansicht des BFH spricht der Wortlaut der zuvor genannten Regelungen in den ErbStR dafür, dass auch eine außerhalb der Satzung getroffene Abrede zwischen den Gesellschaftern ausreichen kann, um zu verhindern, dass die Leistung eines Gesellschafters in das Vermögen der Gesell-

schaft zu einer Wertsteigerung der Anteile der Mitgesellschafter führt.

Daher ist nach Auffassung des BFH dem Aussetzungsbegehren der Antragstellerin zu entsprechen.

IV. Praktische Bedeutung

Der BFH bestätigt die Rechtsauffassung, dass Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH dann nicht zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG führen, wenn die Einzahlung dem leistenden Gesellschafter eindeutig zugeordnet werden kann und keine Umverteilung zugunsten der übrigen Gesellschafter erfolgt. Wird dies eindeutig in der Satzung der GmbH geregelt, so dürfte diese Gestaltung unstrittig anzuerkennen sein. Nicht in allen Fällen ist eine satzungsmäßige Abrede erwünscht oder möglich. Daher bleibt die Entscheidung in der Hauptsache mit Spannung zu erwarten.

Um einen Streitfall dieser Art zu vermeiden, ist es zu empfehlen, die disquotale Einlageleistung einzelner Gesellschafter und die daraus resultierenden individuellen Ansprüche der einzahlenden Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag zu vereinbaren. Dies ist mit Beurkundungskosten verbunden, die den Preis für mehr Rechtssicherheit darstellen⁴. ♦

4 S. zu den schenkungsteuerlichen Gestaltungsoptionen bei disquotalen Einlagen und Ausschüttungen auch Layer/Matenaer, FuS 2022, 191 ff.



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

disquotale Kapitalerhöhung • Kapitalrücklage • Schenkungsteuer • Einlageleistung • Gesellschaftervereinbarung

1 (ErbStR) 2019 (R E 7.5 Abs. 11 Satz 8 ErbStR 2019).

2 Hinweis u.a. auf R E 7.5 Abs. 11 Satz 13 und 14 ErbStR 2019.

3 Verweis auf BFH-Urteil vom 19.6.2024 – II R 40/21.