

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 13.9.2017, II R 42/16
ECLI:DE:BFH:2017:U.130917.IIR42.16.0

Schenkungssteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person - teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 13.9.2017 II R 54/15

Leitsätze

1. Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. In einem solchen Fall beruht die Vorteilsgewährung auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und dem Gesellschafter.
2. Diese Rechtsgrundsätze gelten entsprechend, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind, von denen zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.
3. Ist ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der GmbH beteiligt, gelten die Rechtsgrundsätze entsprechend, wenn er an dem Vertragsabschluss zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30. November 2016 4 K 1680/15 Erb und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 8. Mai 2015 sowie der Schenkungssteuerbescheid des Beklagten vom 24. November 2010 aufgehoben.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Am Stammkapital der A-GmbH waren A, der Bruder des Klägers und Revisionsklägers (Kläger), zu 94 % und dessen Tochter zu 6 % beteiligt. A war zugleich alleinvertretungsberechtigter und von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) befreiter Geschäftsführer der A-GmbH. Die A-GmbH war Alleingesellschafterin der B-GmbH.
- 2 Am 27. Dezember 2001 verkaufte der Kläger 50 000 Stückaktien der C-AG im Nennbetrag von jeweils 1 EUR für insgesamt 2.000.000 DM (= 1.022.583,70 EUR) an die B-GmbH. Der Kaufpreis wurde mit Vereinbarung vom 16. Dezember 2003 auf 700.000 EUR (= 1 400 % des Nennbetrags der Aktien) herabgesetzt und von der B-GmbH entrichtet. Die Entscheidung über die Höhe des Kaufpreises hatte A für die B-GmbH getroffen. Andere Aktionäre der C-AG erzielten bei Aktienverkäufen an die B-GmbH Ende 2003 Kaufpreise von 131,80 % bis 190,11 % des Nennbetrags der Aktien.
- 3 Im Rahmen einer bei der B-GmbH durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der Kaufpreis für die durch den Kläger verkauften Aktien überhöht sei und insoweit verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der B-GmbH an A vorlägen, die bei ihm der Einkommensteuer unterliegen würden. Der Einkommensteuerbescheid wurde entsprechend geändert.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in dem Verkauf der Aktien zu einem Preis von 700.000 EUR eine gemischte freigebige Zuwendung der B-GmbH an den Kläger und setzte gegen ihn durch Bescheid vom 24. November 2010 Schenkungssteuer in Höhe von 218.750 EUR fest. Dabei setzte es den Wert der freigebigen Zuwendung mit 630.200 EUR an. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nur teilweise statt, indem es die Steuer auf 209.930 EUR herabsetzte. Es liege eine gemischte freigebige Zuwendung der B-GmbH an den Kläger vor, die das FA zu Recht nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) erfasst habe. Als gemeiner Wert der Aktien sei zugunsten des Klägers ein solcher von 190 % des Nennbetrags der Aktien zugrunde zu legen. Der Umstand, dass der Verkauf der Aktien durch ihn an die B-GmbH bei A ertragsteuerrechtlich als (mittelbare) vGA behandelt worden sei, stehe der Festsetzung von Schenkungssteuer nicht entgegen. Es komme nicht zu einer Doppelbelastung eines Steuerpflichtigen mit Einkommensteuer und Schenkungssteuer. Die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. Januar 2013 II R 6/12 (BFHE 240, 178, BStBl II 2013, 930) und vom 27. August 2014 II R 44/13 (BFHE 246, 523, BStBl II 2015, 249) stünden einer Festsetzung von Schenkungssteuer gegen den Kläger ebenfalls nicht entgegen. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 237 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger eine Verletzung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.
- 7 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Schenkungssteuerbescheid vom 24. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2015 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie des Schenkungssteuerbescheids vom 24. November 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2015. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Zahlung des überhöhten Kaufpreises als gemischte freigebige Zuwendung der B-GmbH der Schenkungssteuer unterliegt.
- 11 1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.
- 12 a) Eine freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist, und in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juni 2016 II R 41/14, BFHE 254, 64, BStBl II 2016, 865, Rz 9, m.w.N.). Erforderlich ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten.

- 13 Welche Personen als Zuwendender und als Bedachter an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sind, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtsslage (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Juli 2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 12, und vom 27. August 2014 II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 37, jeweils m.w.N.).
- 14 Eine Schenkung i.S. der §§ 516 ff. BGB muss jedoch nicht vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 27. November 2013 II R 25/12, BFH/NV 2014, 537, Rz 10).
- 15 b) Schenkungsteuerrechtlich erfasst wird nicht nur die reine, sondern auch eine gemischte freigebige Zuwendung. Sie ist dann gegeben, wenn einer höherwertigen Leistung eine Gegenleistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Leistung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrags enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 178, BStBl II 2013, 930, Rz 12). Über eine --teilweise-- Unentgeltlichkeit und die Frage einer Bereicherung ist dabei nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden. Bei einer gemischten Schenkung unterliegt der Schenkungsteuer nur der (unselbständige) freigebige Teil der Zuwendung. Dieser Teil ist die Bereicherung i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG und bestimmt sich nach dem Verhältnis des Verkehrswerts der Bereicherung des Bedachten zum Verkehrswert der Leistung des Schenkers (BFH-Urteil in BFHE 240, 178, BStBl II 2013, 930, Rz 12, m.w.N.).
- 16 Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands der freigebigen Zuwendung reicht bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds kommt es hingegen nicht an (BFH-Urteil vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258, unter II.4.).
- 17 2. Die Zahlung überhöhter vertraglicher Entgelte durch eine GmbH an eine dem Gesellschafter nahestehende Person ist keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die nahestehende Person, wenn der Gesellschafter beim Abschluss der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. In einem solchen Fall beruht die Vorteilsgewährung auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und dem Gesellschafter.
- 18 a) Für das Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern hat der BFH bereits entschieden, dass es neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen gibt, aber keine freigebigen Zuwendungen (BFH-Urteil in BFHE 240, 178, BStBl II 2013, 930, Rz 19). Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter erfolgen nicht freigebig, und zwar unabhängig davon, ob sie offen oder verdeckt vorgenommen werden (BFH-Urteil in BFHE 240, 178, BStBl II 2013, 930, Rz 20). Eine freigebige Zuwendung der GmbH an den Gesellschafter liegt ebenfalls nicht vor, wenn der Gesellschafter in Ausübung des ihm zustehenden Entnahmerechts Geld oder andere Gegenstände aus dem Vermögen der GmbH entnimmt.
- 19 aa) Offene Gewinnausschüttungen einer GmbH beruhen auf einem handelsrechtlichen Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschafter (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 20 Rz 32). Durch diesen entsteht der konkrete Gewinnausschüttungsanspruch des Gesellschafters (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 21. Aufl., § 29 Rz 42; Wicke, GmbHG, 3. Aufl. 2016, § 29 Rz 8), den die GmbH mit der Ausschüttung erfüllt. Vor Beschlussfassung steht dem Gesellschafter lediglich ein allgemeines Gewinnbezugsrecht zu (vgl. § 29 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--). Über den sich hieraus ergebenden künftigen Ausschüttungsanspruch kann der Gesellschafter jedoch bereits verfügen, beispielsweise durch Abtretung oder Verpfändung (vgl. Wicke, a.a.O., § 29 Rz 8 f.).
- 20 Neben offenen Gewinnausschüttungen sind sog. Vorabauschüttungen auf den erwarteten Jahresgewinn zulässig. Bei diesen handelt es sich um vorweggenommene Gewinnausschüttungen während des Geschäftsjahres oder nach dessen Ende vor Erstellung des Jahresabschlusses (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 60; Wicke, a.a.O., § 29 Rz 18 f.). Voraussetzungen sind u.a. ein Gesellschafterbeschluss bzw. eine entsprechende Satzungsregelung, die begründete Erwartung eines Gewinns für das laufende Geschäftsjahr und die Einhaltung der Kapitalerhaltungsvorschriften nach § 30 GmbHG (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 60 f.; Scholz/Verse, GmbHG, 11. Aufl., § 29 Rz 107 f.).
- 21 bb) Eine vGA im gesellschaftsrechtlichen Sinne liegt dagegen vor, wenn eine GmbH ihrem Gesellschafter außerhalb der förmlichen Gewinnverwendung Leistungen aus ihrem Vermögen ohne adäquate Gegenleistung zuwendet (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 68).
- 22 cc) Neben offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen können dem Gesellschafter aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses oder einer Satzungsregelung auch Entnahmerechte zustehen (vgl. Wicke, a.a.O., § 29 Rz 19). Diese können sich auf Geld und andere Gegenstände aus dem Gesellschaftsvermögen beziehen und sind grundsätzlich unabhängig von der Ertragslage der GmbH (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 64). Wird das Behaltendürfen des entnommenen Betrags im Einzelfall jedoch von den voraussichtlichen Gewinnen der Gesellschaft abhängig gemacht, so handelt es sich in der Sache um eine Vorabauschüttung (vgl. Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 64; Scholz/Verse, a.a.O., § 29 Rz 112). Eine Entnahme kann zugleich eine vGA sein (Fastrich in Baumbach/Hueck, a.a.O., § 29 Rz 64).
- 23 b) Die Zahlung überhöhter Entgelte an die dem Gesellschafter nahestehende Person kann auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen, obwohl sie nicht an den Gesellschafter selbst erfolgt, sondern im abgekürzten Zahlungsweg aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung zwischen der GmbH und der dem Gesellschafter nahestehenden Person dieser zufließt.
- 24 aa) Zahlt die GmbH überhöhte vertragliche Entgelte nicht an den Gesellschafter selbst, sondern unter Mitwirkung des Gesellschafters an eine diesem nahestehende Person, liegt in Höhe des nicht angemessenen Teils der Entgelte --wie bei der Zahlung überhöhter Entgelte der GmbH an den Gesellschafter-- eine ohne förmlichen Ausschüttungsbeschluss erfolgte Vorabauschüttung an den Gesellschafter oder eine Entnahme des Gesellschafters vor. Sowohl die Vorabauschüttung als auch die Entnahme beruhen auf dem Gesellschaftsverhältnis.
- Die Mitwirkung des Gesellschafters an dem Vertrag zwischen GmbH und nahestehender Person kann darin bestehen, dass er den Vertrag als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mit unterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.
- 25 bb) Durch die Mitwirkung des Gesellschafters bei dem zwischen GmbH und nahestehender Person abgeschlossenen Vertrag verschafft er der ihm nahestehenden Person einen Vermögensvorteil und verfügt damit --abgesehen von widerrechtlichen Handlungen-- über seinen künftigen Gewinnausschüttungsanspruch oder übt sein aus der Satzung oder einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss folgendes Entnahmerecht gegenüber der GmbH aus. Dadurch mindert sich in Höhe des Ausschüttungsbetrags bzw. in Höhe des Entnahmewerts das künftige Gewinnausschüttungsvolumen der GmbH zu seinen Lasten. Zugleich ermächtigt der Gesellschafter die GmbH, an die nahestehende Person mit befreiender Wirkung zu leisten (sog. abgekürzter Zahlungsweg, vgl. § 362 Abs. 2, § 185 BGB; Palandt/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 76. Aufl., § 362 Rz 5; Daragan, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2079).
- 26 cc) Das "Nahestehen" einer Person kann auf familienrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen, schuldrechtlichen oder auch rein tatsächlichen Beziehungen beruhen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830, unter II.1.b).
- 27 dd) Diese Rechtsgrundsätze gelten entsprechend, wenn mehrere Gesellschafter an der GmbH beteiligt sind, von denen zumindest einer bei der Vereinbarung zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.
- 28 ee) Ist ein Gesellschafter über eine Muttergesellschaft an der GmbH beteiligt, gelten die Rechtsgrundsätze entsprechend, wenn er an dem Vertragsabschluss zwischen der GmbH und der ihm nahestehenden Person mitgewirkt hat.
- 29 In einem solchen Fall liegt in Höhe des überhöhten Entgeltanteils eine Vorabauschüttung der GmbH an die Muttergesellschaft bzw. eine Entnahme der Muttergesellschaft vor. Sowohl die Vorabauschüttung als auch die Entnahme beruhen auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der GmbH und der Muttergesellschaft. Dadurch mindert sich in Höhe des Ausschüttungsbetrags bzw. in Höhe des Entnahmewerts das künftige Gewinnausschüttungsvolumen

der GmbH zu Lasten der Muttergesellschaft. Zugleich liegt in Höhe des überhöhten Entgeltanteils eine Vorabausschüttung der Muttergesellschaft an den Gesellschafter bzw. eine Entnahme des Gesellschafters vor. Diese beruhen auf dem Gesellschaftsverhältnis zwischen der Muttergesellschaft und dem Gesellschafter. Dadurch mindert sich in Höhe des Ausschüttungsbetrags bzw. in Höhe des Entnahmewerts das künftige Gewinnausschüttungsvolumen der Muttergesellschaft zu Lasten des Gesellschafters. Vorabausschüttung bzw. Entnahme erfolgen daher in zwei Stufen, nämlich zunächst von der GmbH an die Muttergesellschaft und anschließend von der Muttergesellschaft an den Gesellschafter. Der Gesellschafter der Muttergesellschaft partizipiert dadurch am Ausschüttungsvolumen der GmbH.

- 30 c) Soweit der BFH im Urteil in BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258 eine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die dem Gesellschafter nahestehende Person für möglich gehalten hat, wird an dieser Auffassung für Sachverhalte, in denen die überhöhten Entgelte an die nahestehende Person unter Mitwirkung des Gesellschafters und damit auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage geleistet wurden, nicht mehr festgehalten.
- 31 d) Auch in der Literatur wird im Gegensatz zur Finanzverwaltung (gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14. März 2012, BStBl I 2012, 331, Tz. 2.6.1) zum Teil die Meinung vertreten, dass die Zahlung eines überhöhten vertraglichen Entgelts an eine dem Gesellschafter nahestehende Person keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist (vgl. Fischer, in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 6. Auflage, § 7 Rz 255b; Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG, Rz 209; Holthusen/Burgmann, in: Tiedtke, ErbStG, 2009, § 7 Rz 51; Viskorf/Haag/Kerstan, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2012, 927; a.A. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 74c; Götz in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 15 Rz 188 f. Stand März 2015; Erkis, DStR 2016, 350; van Lishaut, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2016, 19).
- 32 3. Zahlt die GmbH unter Mitwirkung ihres Gesellschafters oder des Gesellschafters einer Muttergesellschaft überhöhte Entgelte an eine diesem nahestehende Person auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, ist sie mangels freigebiger Zuwendung auch nicht Schenkerin i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Denn sie leistet die Zahlung, die im abgekürzten Zahlungsweg an die nahestehende Person erfolgt, im Hinblick auf die gesellschaftsvertraglichen Rechte des Gesellschafters.
- 33 a) Unerheblich ist, dass die Zuwendung des Vermögensvorteils auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen der GmbH und der dem Gesellschafter nahestehenden Person oder zwischen der GmbH und der dem Gesellschafter einer Muttergesellschaft nahestehenden Person beruht und damit in diesem Verhältnis auch eine vertragliche Leistungsbeziehung besteht. Denn die Mitwirkung des Gesellschafters ist gerade darauf gerichtet, der nahestehenden Person den Vermögensvorteil im Rahmen einer vertraglichen Vereinbarung zukommen zu lassen. Mit dem Vertragsabschluss und der Zahlung der überhöhten Entgelte an die dem Gesellschafter nahestehende Person kommt die GmbH dem Begehren ihres Gesellschafters oder des Gesellschafters der Muttergesellschaft nach und erfüllt --ggf. über mehrere Stufen-- dessen Rechte aus dem Gesellschaftsverhältnis auf Vorabausschüttung oder Entnahme. Sie erbringt insoweit neben dem vertraglichen Entgelt an die nahestehende Person zugleich eine Leistung an den Gesellschafter.
- 34 b) Die durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) in Reaktion auf das BFH-Urteil in BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258 neu eingeführte Regelung des § 15 Abs. 4 ErbStG (vgl. BTD Drucks 17/7524, 21) rechtfertigt es nicht, eine GmbH, die überhöhte Entgelte an eine dem Gesellschafter nahestehende Person oder an eine dem Gesellschafter einer Muttergesellschaft nahestehende Person auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage zahlt, als Schenkerin i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzusehen.
- 35 Nach § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG ist bei einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft der Besteuerung das persönliche Verhältnis des Erwerbers zu derjenigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Person oder Stiftung zugrunde zu legen, durch die sie veranlasst ist. Durch Einführung dieser Vorschrift sollen Härten ausgeräumt werden, die sich aus der unmittelbaren zivilrechtlichen Betrachtung einer Zuwendung durch eine Kapitalgesellschaft ergeben können (vgl. BTD Drucks 17/7524, 21). Diese Zielsetzung gebietet es nicht, eine GmbH abweichend von der zivilrechtlichen Betrachtung als Schenkerin anzusehen.
- 36 4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht entschieden, dass die Kaufpreiszahlung der B-GmbH an den Kläger in Höhe des unangemessenen Teils eine freigebige Zuwendung der B-GmbH an den Kläger ist. Bei dem Vertragsabschluss hat A mitgewirkt. Nach den Feststellungen des FG, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, hat A die Höhe des von der B-GmbH zu zahlenden Kaufpreises bestimmt. Die Kaufpreiszahlung stellt in Höhe des unangemessenen Teils eine Leistung der B-GmbH an die A-GmbH und eine Leistung der A-GmbH an A dar. Die Leistungen beruhen auf dem jeweiligen Gesellschaftsverhältnis. Insoweit liegt jeweils eine Entnahme bzw. eine Vorabzahlung auf den künftigen Gewinnausschüttungsanspruch vor, wobei die Zahlung vereinbarungsgemäß nicht an die A-GmbH oder an A, sondern direkt an den Kläger geleistet wurde. Da sowohl eine Vorabausschüttung als auch eine Entnahme auf dem jeweiligen Gesellschaftsverhältnis beruht, kann letztlich dahinstehen, auf welchem der beiden gesellschaftsrechtlichen Vorgänge im Streitfall die Verschaffung des Vermögensvorteils zugunsten des Klägers beruht.
- 37 5. Da bei einer auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden Zahlung überhöhter Entgelte an eine dem Gesellschafter nahestehende Person oder an eine dem Gesellschafter einer Muttergesellschaft nahestehende Person keine gemischte freigebige Zuwendung der GmbH an die nahestehende Person vorliegt, sieht sich der Senat im Hinblick auf das BFH-Urteil in BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258 zu dem Hinweis veranlasst, dass in diesen Fällen der Gesellschafter selbst Schenker i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sein kann (vgl. Briese, GmbH-Rundschau 2016, 327; Crezelius, ZEV 2016, 107). Entgegen dem vorgenannten BFH-Urteil kommt abhängig von der Ausgestaltung der Rechtsbeziehung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person in diesem Verhältnis eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht.
- 38 a) Der BFH ging bisher davon aus, dass bei der Zahlung eines überhöhten Entgelts an eine dem Gesellschafter nahestehende Person in Höhe des unangemessenen Teils des Entgelts, der ertragsteuerrechtlich beim Gesellschafter eine vGA darstellt, keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahestehende Person vorliegt. In einem solchen Fall fehle es an der für eine freigebige Zuwendung erforderlichen Vermögensverschiebung zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258, unter II.2.).
- 39 b) Dem steht jedoch entgegen, dass der Gesellschafter, soweit die GmbH die Leistung an die nahestehende Person auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erbringt, entweder über seinen aus § 29 GmbHG folgenden künftigen Gewinnausschüttungsanspruch verfügt oder eine Entnahme tätigt. Dadurch mindert sich --wie bereits ausgeführt-- in Höhe des Ausschüttungsbetrags bzw. in Höhe des Entnahmewerts das künftige Gewinnausschüttungsvolumen der GmbH zu Lasten des Gesellschafters. Darin liegt die Vermögensminderung des Gesellschafters, die spiegelbildlich bei der nahestehenden Person zu einer Vermögensmehrung führt. Ob tatsächlich eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vorliegt, hängt von der Ausgestaltung der zwischen ihnen bestehenden Rechtsbeziehung ab. Hier sind verschiedene Gestaltungen denkbar (z.B. Schenkungsabrede, Darlehen, Kaufvertrag).
- 40 c) Da im Streitfall eine freigebige Zuwendung der B-GmbH an den Kläger besteuert wurde, ist nicht zu entscheiden, ob eine freigebige Zuwendung des A an den Kläger vorliegt.
- 41 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 5/18 vom 24.1.2018](#)