



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen zwischen
Sanierungshindernis und Steuersparmodell“**

Dissertation vorgelegt von Steffen Waadt

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Carl-Heinz Heuer

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen zwischen Sanierungshindernis und Steuersparmodell“

von Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater Steffen Waadt

A. Zum Thema

Die Anforderungen an eine Steuerrechtsordnung sind vielschichtig. Wenngleich im modernen Vielsteuersystem der Blick auf das große Ganze oftmals durch Myriaden von Einzelfallentscheidungen getrübt ist, dürfen die Abstimmung und das Verhältnis der einzelnen Steuertatbestände zueinander nicht vernachlässigt werden. Denn nur wenn die Steuerrechtsordnung als Ganzes ein kohärentes System bildet, kann dem hohen Gut der Besteuerungsgleichheit Rechnung getragen und gleichzeitig eine breite Akzeptanz der Steuerrechtsordnung erzielt werden. Dabei muss zweifellos sichergestellt werden, dass der einzelne Steuerpflichtige die bestehenden Regelungen nicht zu Lasten des Fiskus ausnutzen und sich so einer vorgesehenen Besteuerung entziehen kann. Gleichsam dürfen die bestehenden Regelungen aber auch nicht zu systemwidrigen Steuerwirkungen führen, die den Steuerpflichtigen jenseits des ursprünglich intendierten Belastungsgrunds und gegebenenfalls sogar mehrfach belasten.

In diesem Spannungsbogen lässt sich die Thematik der Besteuerung disquotaler Einlagen verorten. Während die mangelnde Abstimmung des Schenkungsteuerrechts mit dem Ertragsteuerrecht und auch mit dem Zivilrecht lange Zeit ausgenutzt werden konnte und auch vielfach ausgenutzt wurde, um schenkungsteuerfrei Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen, können disquotale Einlagen in Kapitalgesellschaften heute aufgrund einer gesetzgeberischen Reaktion im Jahr 2011 zu unsystematischen Überbelastungen führen.

B. Erstes Kapitel: Grundlagen

Das erste Kapitel der Arbeit ist den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen gewidmet. Dabei wird insbesondere mit Blick auf die gängige Verwendung des Einlagenbegriffs in der Literatur deutlich, dass bisweilen eine erhebliche Verwässerung des Einlagenbegriffs stattgefunden hat.

Um eine weitere Verwässerung des Einlagenbegriffs zu vermeiden und dennoch sämtliche Konstellationen im Rahmen der Diskussion erfassen zu können, wird für Zwecke dieser Arbeit folgendes Begriffspaar eingeführt: Von einer disquotalen Einlage i.e.S. wird gesprochen, wenn eine Einlagehandlung im Sinne des Handels- und Gesellschaftsrechts erbracht wurde, bei der keine Kongruenz zwischen Leistungsverhältnis und Beteiligungsverhältnis vorliegt.

Indes wird der Begriff der disquotalen Einlage i.w.S. verwendet, wenn andere als die handels- und gesellschaftsrechtlichen Einlagehandlungen vorgenommen wurden oder Wertveränderungen an den Gesellschaftsanteilen auf andere Weise kausal durch den Leistenden hervorgerufen wurden, wobei keine Kongruenz zwischen Leistungsverhältnis und Beteiligungsverhältnis vorliegt.

Zum Abschluss des Kapitels werden die vielschichtigen Motive für disquotale Einlagen analysiert und nach dem Grad der Ursächlichkeit der Bereicherung der Mitgesellschafter für die Leistung systematisiert.

C. Zweites Kapitel: Schenkungsteuerrechtliche Auswirkungen disquotaler Einlagen

Das zweite Kapitel widmet sich den schenkungsteuerrechtlichen Auswirkungen disquotaler Einlagen. Zu Beginn des Kapitels wird dafür zunächst ein Grundfall eingeführt:

„Die A-GmbH ist ein operativ tätiges Unternehmen, an dem Vater V und der volljährige Sohn S zu je 50 % beteiligt sind. Die erbschaftsteuerlichen Freibeträge sind durch Vorschenkungen von V an S ausgeschöpft. Aufgrund einer Konjunkturkrise verschlechtert sich die wirtschaftliche Situation der A-GmbH. Um das Unternehmen zu retten, leistet V aus seinem Privatvermögen eine Einlage in Höhe von 1 Mio. € in die Kapitalrücklage der Gesellschaft.“

Anhand dieses Grundfalls wird herausgearbeitet, dass es insgesamt drei denkbare Leistungsbeziehungen gibt, an denen die Schenkungsteuer anknüpfen könnte: So könnte eine freigebige Zuwendung im Verhältnis zwischen dem leistenden Gesellschafter (V) und der Gesellschaft (A-GmbH) vorliegen. Daneben wäre eine freigebige Zuwendung zwischen der Gesellschaft (A-GmbH) und dem nichtleistenden Gesellschafter, dessen Anteilswert sich durch die disquotale Einlage erhöht (S), denkbar. Schließlich ließe sich darüber nachdenken, direkt eine freigebige Zuwendung zwischen leistendem (V) und nichtleistendem Gesellschafter (S) anzunehmen.

Sodann werden die drei Leistungsbeziehungen zunächst mit Blick auf die alte Rechtslage vor Einführung des BeitrRLUmsG analysiert und dabei insbesondere auf den seinerzeit herrschenden Streit zwischen Finanzverwaltung und BFH zum Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eingegangen. Insoweit zeigt sich, dass auch eine reine Werterhöhung tauglicher Zuwendungsgegenstand im Rahmen des schenkungsteuerlichen Grundtatbestands sein kann, da die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch als Bereicherungssteuer und nicht etwa als reine Verkehrsteuer zu klassifizieren ist. Bei der Auslegung des Merkmals „auf Kosten des Zuwendenden“ ist dem BFH Recht zu geben, da die Maßgeblichkeit des Zivilrechts insoweit auch bei Anwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG berücksichtigt werden muss. Deshalb resultiert aus dem Merkmal „auf Kosten des Zuwendenden“ ein strenges Unmittelbarkeitserfordernis, welches dazu führt, dass die Bereicherung eines Mitgeschafters im Falle einer disquotalen Einlage nicht auf Kosten des leistenden Gesellschafter eintritt. Da der Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auch in den verbleibenden zwei Leistungsbeziehungen nicht erfüllt ist, endet dieser Abschnitt mit dem Befund, dass jedenfalls mit der Übernahme der Auffassung des BFH durch die Finanzverwaltung ein Steuersparmodell bestand, mit dem große Vermögensmassen schenkungsteuerfrei im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden konnten.

Der nächste Abschnitt konzentriert sich auf die schenkungsteuerliche Rechtslage nach dem BeitrRLUmsG und macht deutlich, dass der Gesetzgeber bei der Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG einige Aspekte übersehen und zudem auch unsauber bei der Formulierung der Vorschrift gearbeitet hat, sodass *de lege lata* zahlreiche Auslegungsprobleme sowohl auf Tatbestands- als auch auf Rechtsfolgenseite bestehen:

Erste Unsicherheiten resultieren bereits daraus, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Neuregelung nicht auf den im Kontext des § 7 ErbStG typischen Begriff der Zuwendung, sondern auf den Begriff der Leistung abstellt. Nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung

ist eine Leistung im Sinne der Neuregelung jedes tatsächliche oder rechtsgeschäftliche Tun oder Unterlassen gegenüber einer Kapitalgesellschaft, welches grundsätzlich geeignet ist, eine Wertsteigerung von Anteilen der Kapitalgesellschaft in adäquat-kausaler Weise hervorzurufen, sodass auch Nutzungs- und Leistungseinlagen oder ein Forderungsverzicht von der Neuregelung erfasst werden. Sodann wird aufgezeigt, dass die im Rahmen der Neuregelung erforderliche Werterhöhung dem Grunde nach stets ausgeschlossen ist, wenn der Leistende zusätzliche Gesellschaftsrechte erlangt, der Leistende eine Gegenleistung seitens der Kapitalgesellschaft erhält oder im Zusammenhang mit der Leistung eine schuldrechtlich gebundene Kapitalrücklage vereinbart wird. Hieran anknüpfend werden anhand weiterer Beispielsfälle Kausalitäts- und Konnexitätsfragen im Rahmen der Neuregelung beleuchtet. Dabei wird deutlich, dass die von der Finanzverwaltung vorgeschlagene Saldierung wechselseitiger Leistungen unmittelbar aus dem Kausalitätserfordernis resultiert und deshalb zulässig und geboten ist.

Im Folgenden widmet sich die Untersuchung der vor allem für Sanierungssachverhalte besonders relevanten Frage, ob neben den normierten objektiven Tatbestandsmerkmalen auch ein subjektives Tatbestandsmerkmal im Wege der teleologischen Reduktion im Rahmen der Neuregelung berücksichtigt werden müsse, wie dies von der überwiegenden Auffassung in der Literatur gefordert wird. Da der Gesetzgeber aber bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens erkannt hat, dass die Neuregelung auch Sanierungssachverhalte erfassen könne und in den Gesetzgebungsmaterialien insoweit nur zum Ausdruck gebracht hat, dass man die Erfassung von Sanierungssachverhalten beobachten müsse, lässt sich methodisch nicht von einer planwidrigen Regelungslücke, sondern allenfalls von einem rechtspolitischen Fehler ausgehen. Letzterer darf aber nicht durch den Rechtsanwender, sondern nur durch den Gesetzgeber selbst korrigiert werden, sodass sich methodisch eine teleologische Reduktion verbietet. Dies führt dazu, dass auch wenn ein Gesellschafter eine disquotale Einlage ausschließlich zu dem Zweck erbringt, seine in eine wirtschaftliche Schieflage geratene Gesellschaft zu retten und er insbesondere nicht seine Mitgesellschafter bereichern möchte, dennoch der Tatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG erfüllt ist und Schenkungsteuer ausgelöst wird. Damit stellt die Neuregelung in der Praxis ein beachtliches Sanierungshindernis dar.

Schließlich wird auf Rechtsfolgenseite insbesondere die Anwendbarkeit der erbschaftsteuerlichen Begünstigungsregelungen der §§ 13a-13d und 19a ErbStG auf die Neuregelung analysiert, die zwar nach ihrem Wortlaut nicht anwendbar sind, jedoch im Wege einer Analogie zur Anwendung kommen können.

D. Drittes Kapitel: Weitere steuerrechtliche Auswirkungen disquotaler Einlagen

Im dritten Kapitel richtet sich der Blick auf weitere Steuerarten.

Zunächst wird dabei die Grunderwerbsteuer untersucht, die wegen § 3 Nr. 2 GrEStG komplementär zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ist. Auch im Rahmen der Grunderwerbsteuerlichen Analyse lassen sich Unstimmigkeiten zu Tage fördern, die durch die erbschaftsteuerliche Neuregelung des § 7 Abs. 8 ErbStG hervorgerufen werden. So muss insbesondere zur Bejahung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG bei disquotalen Einlagen eines Grundstücks auf eine aufwendige Hilfsbegründung zurückgegriffen werden, indem entsprechend der Rechtsprechung des BFH zum Verhältnis von § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG und § 3 Nr. 2 GrEStG auf die disquotale Einlage als einen einheitlichen Lebensvorgang abgestellt wird. Dabei ist ferner zu beachten, dass die Steuerbefreiung nur anteilig zu gewähren ist, wenn der an die Gesellschaft Leistende selbst an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Der nächste Abschnitt konzentriert sich auf das Zusammenspiel der Schenkungsteuer mit den Ertragsteuern. So ist es insbesondere bei eigennützig und gesellschaftsrechtlich veranlassten Leistungen eines Gesellschafters möglich, dass es zu einer Doppelbelastung mit Schenkungsteuer und Einkommensteuer kommt. Denn die nachträglichen Anschaffungskosten können nur dem leistenden Gesellschafter und nicht den begünstigten Mitgesellschaftern zugerechnet werden. Auch ein auftretender Sanierungsgewinn unterliefe aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nicht der Begünstigung des § 3a EStG und wäre damit voll zu versteuern.

Im letzten Abschnitt dieses Kapitels wird die potentielle Mehrfachbelastung, die aus dem unabgestimmten Zusammenwirken der unterschiedlichen Einzelsteuern resultiert, näher untersucht. Im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Analyse werden zunächst die denkbaren Steuerwirkungen disquotaler Einlagen herausgearbeitet und systematisiert. Anhand des Beispiels eines eigennützig und gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzichts auf eine teilweise werthaltige Forderung wird aufgezeigt, dass es in bestimmten Konstellationen zu einer steuerlichen Gesamtbelastung von über 100 % des gewährten Vorteils kommen kann. Diese Doppelbelastung verstößt gegen die hinter den jeweiligen Steuerarten stehenden Wertungen und ist daher steuersystematisch nicht kohärent. In einer derartigen Höhe verstößt die Doppelbelastung zudem aufgrund ihrer konfiskatorischen Wirkung gegen Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 GG und ist damit verfassungswidrig. Dem Verdikt der Verfassungswidrigkeit kann die Neuregelung auch nicht durch die Billigkeitsregelungen der AO entgehen.

E. Viertes Kapitel: Zivilrechtliche Wechselwirkungen

Im vierten Kapitel richtet sich der Fokus auf das Privatrecht. Denn auch im Bereich des Zivilrechts kommt es aufgrund der schenkungsteuerlichen Neuregelung zu unvorhergesehenen Wechselwirkungen bzw. zu Kollisionen mit den zivilrechtlichen Prinzipien und Wertungen.

Im ersten Abschnitt dieses Kapitels wird herausgearbeitet, dass aufgrund der Neuregelung der gesellschaftsrechtliche Minderheitenschutz unterlaufen werden kann, indem der disquotale leistende Mehrheitsgesellschafter dem Minderheitsgesellschafter ohne oder gar gegen dessen ausdrücklichen Willen eine Belastung mit Schenkungsteuer auferlegt. Insbesondere lässt sich aus § 53 Abs. 3 GmbHG, der auf Fälle der disquotalen Einlage auch nicht analog angewendet werden kann, kein Zustimmungserfordernis zum Schutz der Minderheitsgesellschafter ableiten.

Im zweiten Abschnitt dieses Kapitels wird sodann das Zusammenspiel der Neuregelung mit bestehenden erbrechtlichen Prinzipien und Wertungen näher beleuchtet. Insbesondere im Bereich der Pflichtteilergänzungsansprüche lässt sich nur mit aufwendiger Begründung unter Zuhilfenahme der BGH-Rechtsprechung zu unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten begründen, dass auch disquotale Einlagen Pflichtteilergänzungsansprüche auslösen können, um so eine Aushöhlung von Pflichtteilergänzungsansprüchen zu unterbinden. Daneben werden disquotale Einlagen im Kontext von den Vertragserben oder den Vermächtnisnehmer beeinträchtigenden Schenkungen und im Kontext von unentgeltlichen Verfügungen des Vorerben sowie disquotale Einlagen durch einen Testamentsvollstrecker näher untersucht.

F. Fünftes Kapitel: Entwurf einer alternativen gesetzgeberischen Lösung

Im fünften Kapitel werden aus den vorangegangenen Analysen rechtspolitische Konsequenzen gezogen. Dazu werden zunächst die Schwächen des seit 2011 geltenden Rechts gebündelt und

in 25 Kritikpunkten systematisiert. Im Anschluss daran werden diese Kritikpunkte priorisiert und es werden konkrete Anforderungen an eine gesetzliche Neuregelung abgeleitet. Schließlich wird ein konkreter Gesetzesentwurf vorgestellt, der neben Korrekturen des ErbStG auch Änderungen des GrEStG, des BewG und des BGB enthält.

Zu den zentralen Punkten des vorgeschlagenen Entwurfs zählen die Folgenden: Die Besteuerung knüpft an der Leistungsbeziehung zwischen leistendem und nichtleistendem Gesellschafter an. Dies entspricht auch der Besteuerung von disquotalen Einlagen in Personengesellschaften, sodass insoweit Rechtsformneutralität hergestellt werden könnte. Sodann enthält der Entwurf keinen eigenständigen Fiktionstatbestand wie § 7 Abs. 8 ErbStG, sondern knüpft an den schenkungsteuerlichen Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an. Dies hat insbesondere den Vorteil, dass das subjektive Tatbestandsmerkmal des Grundtatbestands auch im Rahmen von disquotalen Einlagen berücksichtigt werden müsste und so insbesondere nicht die Erfassung von Sanierungssachverhalten drohen würde. Daneben würden damit auch zahlreiche der erörterten Auslegungsschwierigkeiten beseitigt werden, indem z.B. nicht mehr auf den Begriff der Leistung, sondern wieder auf den Begriff der Zuwendung abgestellt wird. Schließlich würden sich so auch etwaige Konkurrenzprobleme zwischen einzelnen schenkungsteuerlichen Tatbeständen vermeiden lassen. Sodann enthält der Entwurf eine klarstellende Regelung, die die erbschaftsteuerlichen Begünstigungsregelungen der §§ 13a-d ErbStG und § 19a ErbStG auch für Fälle der disquotalen Einlagen für anwendbar erklärt. Daneben wird die Befreiung des § 13 Nr. 16 ErbStG für Fälle der disquotalen Einlage in eine gemeinnützige GmbH auch auf deren Gesellschafter ausgeweitet, da sich der Wert ihrer Anteile durch disquotale Einlagen ebenfalls erhöhen kann. Schließlich wird die Steuerschuldnerschaft für Fälle von disquotalen Einlagen, die das „Aushungern“ von Minderheitsgesellschaftern mit Schenkungsteuer bezwecken, allein auf den Zuwendenden verlagert. Im Rahmen des Grunderwerbsteuergesetzes und im Rahmen des BGB sieht der Entwurf zudem klarstellende Ergänzungen vor, sodass die zutreffenden Rechtsfolgen auch ohne die oben erwähnten aufwendigen Hilfsbegründungen eintreten würden. Zum Abschluss wird eine Anpassung des § 6 BewG vorgeschlagen, nach der die aus disquotalen Einlagen resultierende latente Ertragsteuerbelastung als aufschiebend bedingte Last im Sinne des § 6 Abs. 1 BewG behandelt wird, sodass sie trotz des erbschaftsteuerlichen Stichtagsprinzips über § 6 Abs. 2 BewG in Verbindung mit § 5 Abs. 2 BewG im Falle ihrer Realisierung berücksichtigt werden könnte.

Im letzten Abschnitt dieses Kapitels wird der vorgestellte Gesetzesentwurf anhand zweier Beispielfälle verprobt. Die Analyse zeigt, dass disquotale Einlagen unter dem vorgeschlagenen Entwurf weder als Steuersparmodell verwendet werden können noch alltägliche Sanierungshandlungen beeinträchtigen.

G. Sechstes Kapitel: Auswirkungen auf die Praxis

Die abschließende Analyse der Beratungspraxis im sechsten Kapitel verdeutlicht, wie dringend eine gesetzgeberische Korrektur im Bereich der disquotalen Einlagen ist. So zeigen insbesondere zwei Fallstudien auf, dass steuerliche Berater *de lege lata* neben den ohnehin schon oft komplexen ertragsteuerlichen Aspekten auch noch weitreichende schenkungsteuerliche Aspekte berücksichtigen müssen.

Für die aktuelle Sanierungspraxis empfiehlt es sich, sofern gesellschaftsrechtlich zulässig, bei Erbringung disquotaler Einlagen eine schuldrechtlich gebundene Kapitalrücklage zu

vereinbaren, da insoweit eine Belastung mit Schenkungsteuer vermieden werden kann. Die anderen von der Finanzverwaltung steuerlich anerkannten Sanierungsinstrumente sind entweder mit bedeutenden Einschnitten in die bestehenden Mitgliedschaftsrechte der Gesellschafter verbunden oder aufgrund der aufwendigen Vorarbeit in der auf Schnelligkeit bedachten Sanierungspraxis kaum umsetzbar. Auch von anderen klassischen Sanierungsmaßnahmen, wie der Durchführung eines Debt-Equity-Swaps oder eines Debt-Mezzanine-Swaps, ist *de lege lata* abzuraten. Den steuerlichen Beratern verbleibt deshalb meist nur die Möglichkeit, die relevanten Umstände disquotaler Einlagen ausführlich zu dokumentieren, um die Schenkungsteuerlast zu minimieren, und sich gegebenenfalls mit Widerrufsklauseln gegen eine hohe Steuerfestsetzung abzusichern. Um Unsicherheiten zu beseitigen, kann es außerdem sinnvoll sein, soweit die Dringlichkeit einer Sanierung dies zeitlich zulässt, sich im Wege der Einholung einer verbindlichen Auskunft Planungssicherheit zu verschaffen. Kommt es trotz alledem zu einer Festsetzung von Schenkungsteuer, bleibt nur der Weg über das Einspruchsverfahren, welches insbesondere aufgrund der im Raum stehenden Verfassungswidrigkeit durchaus erfolgreich verlaufen könnte.

H. Siebentes Kapitel: Schlussbetrachtung

Im Rahmen der Schlussbetrachtung, die in einen Ausblick mündet, werden die Ergebnisse der gesamten Arbeit noch einmal thesenförmig zusammengetragen. Die Arbeit endet mit einem Appell an den Gesetzgeber, sich nicht allein von Erwägungen der Missbrauchsabwehr leiten zu lassen, sich aber auch nicht auf punktuelle Korrekturen des geltenden Rechts zu beschränken, sondern Reformen immer wieder an Konzepten umgreifender Steuergerechtigkeit auszurichten.

Die Arbeit erscheint in der Schriftenreihe *Schriften zum Steuerrecht (SSR)* im Verlag Duncker & Humblot.
