

Autor:	Nicola Dissel-Schneider, RA'in	Quelle:	
Datum:	04.09.2015	Normen:	§ 7 ErbStG 1974, § 7 ErbStG 1974, § 13a ErbStG 1974, § 13b ErbStG 1974, § 15 ErbStG 1974, § 15 ErbStG 1974
		Fundstelle:	AnwZert ErbR 17/2015 Anm. 2 Franz Linnartz, RA und FA für Erbrecht, Kanzlei für Erbrecht, Koblenz
		Herausgeber:	Dr. K. Jan Schiffer, RA und Zert. Testamentsvollstrecker (AGT), SPSP Schiffer & Partner, Bonn
		Zitiervorschlag:	Dissel-Schneider, AnwZert ErbR 17/2015 Anm. 2

Schenkungsteuerfallen bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Teil 1): Die disquotale Einlage

A. Einleitung

Die Frage der schenkungsteuerauslösenden Schenkung wird zivilrechtlich und steuerrechtlich vorrangig im Verhältnis zwischen den zwei Personen betrachtet, zwischen denen die unmittelbare Vermögensverschiebung stattfindet: dem Zuwendenden und dem Bedachten.

Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften tritt jedoch eine dritte Person hinzu: Die Gesellschaft. Vermögensmehrungen finden bei Vorgängen wie z.B. der Erbringung von Einlagen, der Erklärung von Forderungsverzichten von Gesellschaftern bei Gesellschafterdarlehen, etc. auf der Ebene der Gesellschaft statt. Gleichzeitig erfolgt jedoch eine Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile auf der Ebene der Gesellschafter. Dies ist der Anknüpfungspunkt für eine mögliche Schenkung.

Mit Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG hat der Gesetzgeber das Ziel verfolgt, bislang nicht vom Erbschaftsteuergesetz erfasste Gestaltungen der Schenkungsteuer zu unterwerfen. So unterliegen aus disquotalen Einlagen resultierende Wertsteigerungen der Anteile nach § 7 Abs. 8 ErbStG der Schenkungsteuer. Darüber hinaus äußert sich der BFH in seinem Urteil vom 07.11.2007¹ mit einem obiter dictum, es könne im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung eine gemischt freigebige Zuwendung an den Empfänger der Leistung vorliegen.

Mit dem koordinierten Ländererlass vom 14.03.2012 nimmt die Finanzverwaltung einerseits zur Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG Stellung und behandelt in diesem Zusammenhang auch den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung unter dem Gesichtspunkt der Schenkungsteuer.

Im vorliegenden Beitrag wollen wir uns zunächst mit der Regelung des § 7 Abs. 8 ErbStG befassen.

B. Die Rechtslage

Vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 8 ErbStG bot sich für Familienunternehmen eine interessante Gestaltungsmöglichkeit: Um Vermögen ohne Verwirklichung eines schenkungsteuerlichen Tatbestands an die Kinder zu übertragen, legte der Senior-Gesellschafter Vermögen in die Kapitalgesellschaft ein, an der auch die Kinder beteiligt sind. Mangels Vorliegens eines Beschlusses zur Kapitalerhöhung wurde diese Einlage in die Kapitalrücklage gebucht.

Im zweiten Schritt wurde sodann eine Gewinnausschüttung beschlossen und die aufgelaufenen Gewinne inklusive der Kapitalrücklage an alle Gesellschafter entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen an der Gesellschaft ausgeschüttet.

Nach der damaligen Entscheidung des BFH auf der Basis der Gesetzeslage vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 8 ErbStG lag in solchen Fällen keine Schenkung an die übrigen Gesellschafter vor. Zum einen war die Erbringung einer Einlage keine freigiebige Zuwendung des Senior-Gesellschafters, da die Zuwendung einen gesellschaftsvertraglichen Vorgang und damit keinen unentgeltlichen Vorgang darstellte (1).

Zum anderen erfolgte die Leistung der Einlage vorrangig im Verhältnis zur Gesellschaft. In Leistungsverhältnis zur Gesellschaft stellt die Erbringung einer Einlage keine Schenkung dar. Im Verhältnis zu den Gesellschaftern fehlt es an einer zweckgerichteten Leistung an diese (2).

Selbst wenn nachfolgend keine Gewinnausschüttung erfolgt, erfährt jedoch der Gesellschaftsanteil der übrigen Gesellschafter durch die Einlage des Senior-Gesellschafters automatisch eine Aufwertung. Der Gesellschaftsanteil der übrigen Gesellschafter wird mehr wert.

Dieses Ergebnis wollte der Gesetzgeber mit Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG vermeiden.

I. Objektive Darstellung der Rechtslage

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG wertet nunmehr auch solche Zuwendungen als erbschaftsteuerpflichtig, die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (Bedachte) dadurch erlangen, dass der Zuwendende Leistungen an die Gesellschaft leistet. Im Unterschied zu den Bedachten ist es beim Zuwendenden nicht erforderlich, dass auch dieser zum Kreis der Mitgesellschafter zählt.

Mittelbare Beteiligungen der Bedachten an der Kapitalgesellschaft reichen hingegen aus. Gleiches gilt für Stiftungen, die an Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Selbst Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften genügen, wenn sie in der Absicht getätigt wurden, die Gesellschafter zu bereichern, sofern die Gesellschafter zu ungleichen Teilen an der Gesellschaft beteiligt sind (§ 7 Abs. 8 Satz 2 ErbStG).

Was auf den ersten Blick recht einfach und wirtschaftlich sachgerecht erscheint, schafft in anderen Konstellationen erhebliche Probleme.

1. Sanierungsfälle

In der Praxis weitaus häufiger als der o.g. freigiebige Senior-Gesellschafter sind Sanierungsfälle anzutreffen, in denen einzelne Gesellschafter zur Stützung der Gesellschaft disquotale Einlagen erbringen oder gegen Besserungsschein auf Gesellschafterdarlehen verzichten. Da der § 7 Abs. 8 ErbStG auch solche Zuwendungen erfasst, die von Personen außerhalb des Gesellschafterkreises erfolgen, würden nach dem Wortlaut des Gesetzes auch Forderungsverzichte von Banken dazu führen, dass zugleich Schenkungen an die Gesellschafter erfolgen.

In diesen Fällen ist es von Seiten des Gesetzgebers und auch der Finanzverwaltung aber in keiner Weise gewollt, die Mitgesellschafter mit Schenkungsteuer zu belasten.

In solchen Sanierungsfällen stellt sich zunächst die Frage, was überhaupt geschenkt wurde: Der disquotale eingelegte Gegenstand, der Wert der erlassenen Forderung oder die Frage einer eingetretene Wertsteigerung des Gesellschaftsanteils.

Bei Forderungserlassen in der Krise, gleichgültig ob durch einen Verzicht eines Gesellschafters oder einer Bank, ist der Wert der erlassenen (ohnein uneinbringlichen) Forderung in aller Regel mit Null anzusetzen.

Stellt man auf den Wert der Einlage ab, ist auch dies häufig wirtschaftlich nicht sachgerecht,

gerade wenn die Einlage lediglich dazu geführt hat, die von einer Überschuldung bedrohte Gesellschaft auf eine sog. „schwarze Null“ zu bringen.

Um das ungewünschte Ergebnis zu vermeiden, stellt die Finanzverwaltung auf die Bewertung des Gesellschaftsanteils ab. Eine Schenkung liegt dann vor, wenn der gemeine Wert der Anteile durch die Leistung erhöht wird. Eine solche Werterhöhung liegt dann vor, wenn durch die Leistung die Verbesserung der Ertragsaussichten der Gesellschaft erreicht werden konnte².

Demnach hängt die Frage der Schenkung davon ab, was der Gesellschaftsanteil vor und nach der Einlage wert ist. Wurde mit der Einlage lediglich eine „schwarze Null“ erreicht oder hat die Gesellschaft selbst nach der Einlage keine positive Entwicklungsprognose, liegt keine Wertsteigerung des Gesellschaftsanteils vor.

Bei einem Forderungsverzicht gelangt die Finanzverwaltung zu dem gewünschten Ziel, eine Schenkung dadurch abzulehnen, dass keine Bereicherung vorliegt, weil auf Seiten des Verzichtenden keine Vermögensverfügung zugunsten eines Bedachten erfolgt, sondern lediglich eine Vermögensumschichtung: Eine uneinbringliche Forderung wird lediglich in eine Erwerbsaussicht umgewandelt, die noch keinen steuerbaren Vorgang darstellt³.

2. Disquotale Einlagen außerhalb von Sanierungsfällen

Problematisch bleiben disquotale Einlagen, die lediglich zur Stärkung des Unternehmens eingebracht werden und damit zu einer unstrittigen Wertsteigerung der übrigen Anteile führen.

Hier könnte man allenfalls Gestaltungen wählen, auf der Ebene der Gesellschafter entsprechende Vereinbarungen dahingehend zu treffen, dass die Einlage nicht zu einer dauerhaften Vermögensverschiebung führen soll. Dies könnte erreicht werden, indem zeitgleich mit der Einlage in entsprechender Höhe eine Forderung der Gesellschaft gegen die übrigen Gesellschafter entsteht, die der disquotalen Einlage entspricht (3).

Die Einbringung von Einlagen der übrigen Gesellschafter in vergleichbarer Höhe wird hierdurch auf einen zukünftigen Zeitpunkt verschoben.

Der Wortlaut des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG stellt allerdings auf die reine Werterhöhung der Anteile ab, die von solchen Vereinbarungen nicht berührt wird. Die Finanzverwaltung hilft sich in solchen Fällen mit einer sog. „Gesamtbetrachtung aller Leistungen“⁴. Auf diese Weise berücksichtigt auch die Finanzverwaltung Ausgleichsforderungen zwischen den Gesellschaftern untereinander.

3. Höhe der Bereicherung

Aus der Gesetzesformulierung ergibt es sich nicht eindeutig, wie die Wertsteigerung der Anteile und damit die Höhe der Bereicherung zu ermitteln ist. Gemäß dem Ländererlass ist dabei nicht allein auf den Gegenstand der Einlage und damit auf den reinen Substanzwert abzustellen, sondern der gemeine Wert der Anteile nach den allgemeinen Regelungen für die Bewertung nicht notierter Anteile zu ermitteln. Damit findet auch eine Wertsteigerung aufgrund einer mit der Einlage verbesserten künftigen Ertragslage Berücksichtigung. Aufgrund des Erfordernisses, dass die Werterhöhung der Anteile kausal durch die Einlage veranlasst sein muss, wird die Werterhöhung auf die Höhe des Einlagewerts begrenzt, so dass der Substanzwert die Obergrenze der Bereicherung darstellt.

4. Begünstigung nach den §§ 13a, 13b ErbStG

Soweit Gegenstand der Einlage Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind, stellt sich die Frage nach einer etwaigen Inanspruchnahme der Begünstigung für die Übertragung von Betriebsvermögen. Hier ist jedoch auf den Regelungsinhalt von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG abzustellen:

„Als Schenkung gilt auch **die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft**, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt.“

Besteuert wird nur die durch die disquotale Einlage bewirkte Werterhöhung der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft. Ein von den §§ 13a, 13b ErbStG begünstigter Erwerb von Anteilen an

einer Kapitalgesellschaft liegt eben in diesem Fall nicht vor. Dies wird auch in Absatz 3.5 des koordinierten Ländererlasses klargestellt.

5. Schadensbegrenzung durch § 15 Abs. 4 ErbStG

Auf der Ebene der Gesellschafter sieht § 15 Abs. 4 ErbStG darüber hinaus eine Erleichterung für klassische Familienbetriebe vor. Liegt ein Fall der verdeckten Gewinnausschüttung vor, fingiert § 15 Abs. 4 ErbStG eine Schenkung im direkten Verhältnis des Zuwendenden zum begünstigten Gesellschafter. Für die Höhe der Erbschaftsteuer sind damit die Steuerklasse und die Freibeträge maßgeblich, die im Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem begünstigten Gesellschafter gelten.

Diese Steuererleichterung greift aber nur bei Familienbetrieben. Bei Gesellschaftsverhältnissen zwischen fremden Dritten, bei denen man vermutet, dass das Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung geringer ist, greift die Vergünstigung des § 15 Abs. 4 ErbStG nicht. Das Haftungsrisiko ist daher außerhalb von Familienbetrieben sogar höher.

II. Rechtliche Würdigung

Mit der Einführung der Regelungen des § 7 Abs. 8 ErbStG ist der Gesetzgeber letzten Endes weit über das eigentliche Ziel hinausgeschossen, was auch aus der Gesetzesbegründung ersichtlich ist. Die gesetzliche Regelung bietet vom Wortlaut immense Interpretationsspielräume, da es nach Satz 1 noch nicht einmal auf eine Freigebigkeit des Leistenden ankommt. Dies hätte schon allein für Sanierungsfälle, in denen die Intention einer Einlage oder eines Forderungsverzichts beileibe nicht in einer Zuwendung an Mitgesellschafter liegt, fatale Folgen. Mit dem koordinierten Ländererlass vom 14.03.2012 hat die Finanzverwaltung zumindest für einige Fallgestaltungen Klarheit geschaffen.

III. Auswirkungen für die Praxis

Anlässe für Gestaltungen, die eine disquotale Einlage erfordern, bietet die Praxis zur Genüge, die nicht notwendigerweise eine tatsächliche Zuwendungsabsicht an die (Mit-)Gesellschafter zum Hintergrund haben. Hier gilt es klar zu dokumentieren, dass nach den Vorstellungen der Gesellschafter eine Ausgewogenheit der verschiedenen Gesellschafterbeiträge vorliegt. Insbesondere bei Fallgestaltungen unter fremden Dritten, bei denen die Regelung des § 15 Abs. 4 ErbStG faktisch ins Leere läuft, sollten die Beteiligten in ihrem Handeln bewusst für eine mögliche Schenkungsteuerpflicht sensibilisiert werden, auch wenn gerade hier im Regelfall kein Umgehungsstatbestand vorliegen dürfte.

C. Literaturempfehlungen

(1) Vgl. BFH, Urt. v. 24.08.2005 - II R 28/02 - BFH/NV 2006, 63; BFH, Urt. v. 17.10.2007 - II R 63/05 - BStBl II 2008, 381.

(2) BFH, Urt. v. 09.12.2009 - II R 28/08 - BStBl. II 2010, 566.

(3) Viskorf, Schenkungsteuer bei Leistungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern oder Dritten, ZEV 2012, 442 ff.

(4) Crezelius, Verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen Zivilrecht, Ertragsteuerrecht und Schenkungsteuerrecht, ZEV 2008, 268, 273.

Fußnoten

1) **Az. II R 28/09.**

2) **Ländererlass, SchenkStKapG, Abschnitt 3.4.2.**

3) **Ländererlass, SchenkStKapG, Abschnitt 3.3.7.**

4) Ländererlass v. 14.03.2013 Nr. 3.3.3 und 3.3.4.