

Schriften zum Steuerrecht

Band 180

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

Von

Steffen Waadt



Duncker & Humblot · Berlin

STEFFEN WAADT

Die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen
zwischen Sanierungshindernis und Steuersparmodell

Schriften zum Steuerrecht

Band 180

Die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen zwischen Sanierungshindernis und Steuersparmodell

Von
Steffen Waadt



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
hat diese Arbeit im Jahr 2021 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.

D 16

Alle Rechte vorbehalten

© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen

Druck: CPI books GmbH, Leck

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18559-7 (Print)

ISBN 978-3-428-58559-5 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

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

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2021 von der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis zur Einreichung der Dissertation im Februar 2018 berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Carl-Heinz Heuer, der nicht nur den Grundstein zu dieser Untersuchung im Rahmen einer Studienarbeit im Jahr 2013 gelegt hat, sondern sich auch mit Freude bereit erklärt hat, das Zweitgutachten zu übernehmen. Daneben gilt der Dank Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer für die Betreuung der Arbeit und die Erstellung des Erstgutachtens sowie Herrn Prof. Dr. Hanno Kube für die angenehme Leitung des Prüfungsausschusses.

Für die fruchtbaren Anmerkungen und gewinnbringenden Anregungen danke ich meinen Freunden Benedikt Grimm, Ivo Schmiedt, Tobias Schwab und Maximilian Unger, die geduldig die erste Fassung des Manuskripts durchgesehen und durch ihr Wirken die vorliegende Arbeit inhaltlich und sprachlich spürbar bereichert haben. Ganz besonders danke ich meinem Freund Maximilian Hahn, den ich von der frühen Konzeptionsphase bis hin zu den letzten Vorbereitungen der Disputation zu jeder Tages- und Nachtzeit konsultieren konnte, der niemals müde wurde, meine Gedankengänge kritisch zu hinterfragen und, falls erforderlich, den Finger stets in die Wunde gelegt hat.

Von ganzem Herzen danke ich meiner Partnerin Cansu und meinem Bruder Patrick, die mir nicht nur in diesem besonderen Lebensabschnitt stets mit Rat und Tat zur Seite standen, immer ein offenes Ohr für mich hatten, mir den Rücken freihielten, wo sie nur konnten, und dafür Sorge trugen, dass ich mich nicht in den Tiefen meiner Dissertation verloren habe.

Mein größter Dank gebührt meinen Eltern, Rosina und Klaus, die mir unentwegt in allen Belangen meines akademischen Werdegangs zur Seite standen, die mir stets emotionalen Rückhalt gaben und die durch ihre Hingabe und bedingungslose Unterstützung dieses Promotionsvorhaben überhaupt erst ermöglicht haben.

Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Frankfurt am Main, Januar 2022

Steffen Waadt

Inhaltsübersicht

Erstes Kapitel

Grundlagen 25

§ 1 Einführung	25
§ 2 Gesellschaftsrechtliche Vorüberlegungen und Begriffsbestimmung	30

Zweites Kapitel

Schenkungssteuerrechtliche Auswirkungen disquotaler Einlagen 45

§ 3 Gesetzeslage bis zum 13.12.2011 – Die disquotale Einlage als Steuersparmodell ..	45
§ 4 Gesetzeslage ab dem 14.12.2011 – Die disquotale Einlage als Sanierungshindernis	80

Drittes Kapitel

Weitere steuerrechtliche Auswirkungen disquotaler Einlagen 193

§ 5 Grunderwerbsteuer	193
§ 6 Ertragsteuern	202
§ 7 Problematik der Mehrfachbelastung	226

Viertes Kapitel

Zivilrechtliche Wechselwirkungen 241

§ 8 Gesellschaftsrechtlicher Minderheitenschutz	241
§ 9 Erbrechtliche Prinzipien und Wertungen	246

Fünftes Kapitel

Entwurf einer alternativen gesetzgeberischen Lösung 260

§ 10 Systematisierung bestehender Kritikpunkte	260
§ 11 Folgerungen und Überlegungen zum Entwurf	271
§ 12 Entwurf	281

*Sechstes Kapitel***Auswirkungen auf die Praxis** 287

§ 13 Risikokonstellationen 287

§ 14 Gestaltungsmöglichkeiten 292

*Siebentes Kapitel***Schlussbetrachtung** 310

§ 15 Ergebnisse 310

§ 16 Ausblick 313

Literaturverzeichnis 315**Rechtsprechungsverzeichnis** 335**Stichwortverzeichnis** 340

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel

Grundlagen

	25
§ 1 Einführung	25
A. Themenaufriß	25
B. Stand der Forschung	27
C. Gang der Untersuchung	28
D. Methodisches Vorgehen	30
§ 2 Gesellschaftsrechtliche Vorüberlegungen und Begriffsbestimmung	30
A. Bedeutung des Gesellschaftsrechts für diese Arbeit	30
B. Der Begriff der disquotalen Einlage	31
I. Einlagenbegriff	31
1. Einlage im Sinne des Handels- und Gesellschaftsrechts	31
a) Einlagefähigkeit	32
b) Einlagehandlung	32
c) Zusammenfassung	33
2. Einlage im Sinne des Ertragsteuerrechts	34
a) Einlagefähigkeit	35
b) Einlagehandlung	35
c) Zusammenfassung	36
3. Einlage im Sinne des Schenkungsteuerrechts?	37
4. Vorzugswürdiger Einlagenbegriff	37
II. Disquotal	38
1. Abgrenzung „quotale“ und „disquotale“	38
2. Exkurs: Abgrenzung „verdeckt“ und „offen“	39
III. Zusammenfassende Definition	41
C. Motive für disquotale Einlagen	41
I. Vor- und Nachleistungsfälle	41
II. Dominanz eigener Interessen	42
III. Bereicherung der Mitgesellschafter gerade beabsichtigt	42
IV. Zusammenfassung	42
D. Ergebnisse zu § 2	43

Zweites Kapitel

Schenkungsteuerrechtliche Auswirkungen disquotaler Einlagen	45
§ 3 Gesetzeslage bis zum 13.12.2011 – Die disquotale Einlage als Steuersparmodell . .	45
A. Relevanz für die Untersuchung	45
B. Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	45
C. Beispielsfall zur Veranschaulichung der steuerrelevanten Leistungsbeziehungen	46
D. Der Streit zwischen Finanzverwaltung und BFH – Begründung des Steuersparmodells	48
I. Auffassung des BFH	48
II. Auffassung der Finanzverwaltung	51
III. Bewertung der Auffassungen	53
1. Vorfrage nach der Tauglichkeit des Zuwendungsgegenstands	53
a) Wortlaut	54
b) Systematik	54
c) Telos	55
d) Historie	56
e) Vergleich mit der Erhöhung eines Staffellokontokorrents	57
f) Erbschaftsteuer als Verkehrsteuer?	58
g) Einfluss des BeitrRLUMsG auf das Auslegungsergebnis	60
2. Das Merkmal „auf Kosten des Zuwendenden“	61
a) Wortlaut	62
b) Systematik	62
c) Telos	63
d) Briefmarken-Fall von Viskorf	63
e) Maßgeblichkeit des Zivilrechts und wirtschaftliche Betrachtungsweise	64
aa) Problemaufriss	64
bb) Grundsatz für das ErbStG	64
cc) Anwendbarkeit auf die freigebige Zuwendung	65
3. Ergebnis	66
E. Weitere Untersuchung der Leistungsbeziehungen	67
I. Leistungsbeziehung 1 – Entreichung des Zuwendenden	67
II. Leistungsbeziehung 2 – Privatsphäre der Kapitalgesellschaft	68
III. Leistungsbeziehung 3 – Anforderungen an den subjektiven Tatbestand und Regelvermutung der Finanzverwaltung	69
1. Verhältnis von Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG	70
2. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG	71

a) Prüfungsmaßstab	71
b) Ungleichbehandlung	72
c) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	72
3. Ergebnis	73
F. Exkurs: Konzernsachverhalte	73
I. Relevanz und Definition	73
II. Teleologische Reduktion des § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit. d ErbStG	74
III. Beispielsfälle und Begriffsunterscheidung	76
1. Konzernsachverhalt im technischen Sinne	76
2. Konzernsachverhalt im weiteren Sinne	77
IV. Ergebnis	79
G. Ergebnisse zu § 3	79
§ 4 Gesetzeslage ab dem 14.12.2011 – Die disquotale Einlage als Sanierungshindernis	80
A. Das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie	80
B. Tatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG	83
I. Normzweck	84
1. Grundsätze der Rechtsprechung des BFH	84
2. Klassisches Nichtanwendungsgesetz	84
3. Festschreibung der Auffassung der Finanzverwaltung	85
4. Relevante Aspekte des Normzwecks	85
a) Missbrauchsvermeidung	86
b) Gleichstellung mit einer Direktzuwendung	86
c) Herstellung von Rechtsformneutralität	87
5. Fazit	87
II. Anknüpfungspunkt	87
1. Wortlaut	88
2. Systematik	88
3. Telos	89
4. Stellungnahme	89
III. Tatbestandsmerkmale	90
C. Steuerrelevante Leistungsbeziehung	91
D. Auslegungsschwierigkeiten auf Tatbestandsebene	92
I. Leistung durch eine andere Person an eine Kapitalgesellschaft	92
1. „Eine andere Person“	93
a) Einschlägiger Personenbegriff	93
b) Sonderproblem: Anstalt des Öffentlichen Rechts	94
c) Gesellschaftsfremde Dritte	95

d) Klarstellung: Ein-Mann-Gesellschaft	96
e) Ergebnis	96
2. Leistungsbegriff	97
a) Problemaufriss	97
b) Vertretene Auffassungen	97
c) Maßgeblicher Inhalt der verschiedenen Auffassungen	98
d) Stellungnahme	99
aa) Vorfrage	99
bb) Wortlaut	99
cc) Systematik	100
dd) Telos	100
ee) Historie	101
ff) Actus contrarius	102
e) Ergebnis	102
f) Sonderproblem: Forderungsverzicht im Insolvenzplan	102
g) Definition	104
3. Kapitalgesellschaft	105
a) Typische Kapitalgesellschaften und Ausschlüsse	105
b) Vorgesellschaften	105
c) § 7 Abs. 8 S. 3 ErbStG: Einbeziehung von Genossenschaften	107
d) Ausländische Gesellschaften	108
e) Europäische Gesellschaftsformen	108
f) Fazit	110
II. Werterhöhung von Anteilen des Bedachten an der Kapitalgesellschaft	110
1. Person des Bedachten	110
a) Grundsatz	110
b) Beteiligungsketten	111
c) Treuhandverhältnisse	112
2. Werterhöhung dem Grunde nach	113
a) Erlangung zusätzlicher Gesellschaftsrechte	113
b) Schuldrechtlich gebundene Kapitalrücklage	114
c) Gegenleistung seitens der Kapitalgesellschaft	116
d) Saldierung von Leistungen anderer Gesellschafter	116
e) Fazit	117
III. Kausalität zwischen Leistung und Werterhöhung	118
1. Grundsätzliches	118
2. Saldierung wechselseitiger Leistungen	118
a) Beispielfälle	119
b) Die Auffassung der Finanzverwaltung	120

c) Bewertung der Auffassung	120
aa) Dogmatisches Grundgerüst	120
(1) Grundsatz der Kausalität	121
(2) Figur der gemischten Schenkung	121
(3) Figur des Gesamtplans	122
(4) Figur der mittelbaren Zuwendung	123
(5) Zwischenfazit	123
bb) Kritik an der Auffassung	124
(1) Gewaltenteilung	124
(2) Verfahrensrechtliche Schwierigkeiten	124
cc) Zwischenfazit	127
d) Konkretisierung der Auffassung	127
aa) Sachlicher und zeitlicher Zusammenhang	127
(1) Begriff des sachlichen Zusammenhangs	127
(2) Begriff des zeitlichen Zusammenhangs	128
(3) Verhältnis von sachlichem und zeitlichem Zusammenhang	130
bb) 20 %-Grenze	130
e) Fazit	132
IV. Subjektives Element	132
1. Meinungsspektrum	132
2. Auslegung	133
a) Wortlaut	133
b) Systematik	134
c) Telos	137
d) Historie	139
e) Zwischenergebnis der Auslegung	141
3. Methodische Überprüfung des Auslegungsergebnisses	142
a) Regelungslücke	142
b) Planwidrigkeit	142
c) Ergebnis	143
V. Weitere ungeschriebene Tatbestandsmerkmale	143
VI. Ergebnis	145
E. Auslegungsschwierigkeiten auf Rechtsfolgenseite	145
I. Schenkungsteuergegenstand und Bewertung	145
1. Bestimmung des Schenkungsteuergegenstands	145
2. Maßgebliche Bewertungsvorschriften	147
a) „Zahnloser Papiertiger“	147
b) Überblick über das Bewertungssystem	148
c) Drittvergleich	150

d) Vereinfachtes Ertragswertverfahren	151
aa) Grundsatz	151
bb) Nutzungs- und Leistungseinlagen	152
cc) Zwischenfazit	153
e) Ertragswertverfahren	153
f) Andere anerkannte Methoden	154
g) Zwischenfazit	155
3. Kausalität vs. Substanzwertverfahren	155
4. Mittelbare Beteiligung	157
a) Konstellation mit einer Personengesellschaft	157
b) Konstellation mit einer Kapitalgesellschaft	158
II. Anwendbarkeit der Verschonungsregeln	160
1. Grundlegendes und Urteil des BVerfG	160
2. Anwendbarkeit bis zum 30.06.2016	161
a) Wortlaut	161
b) Systematik	162
c) Telos	163
d) Zwischenfazit	164
e) Methodische Überprüfung des Auslegungsergebnisses	164
aa) Planwidrige Regelungslücke	164
bb) Vergleichbare Interessenlage	165
f) Ergebnis	166
3. Anwendbarkeit ab dem 01.07.2016	167
III. § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG	169
1. Grundsätzliches und Fallbeispiel	169
2. Werterhöhung bei gemeinnützigen Körperschaften	170
3. Anwendbarkeit und Analogie	171
a) Planwidrige Regelungslücke	171
b) Vergleichbare Interessenlage	171
c) Ergebnis	172
4. Fallbeispiel und Missbrauchsvermeidung	172
IV. Steuerschuldner	173
F. Anwendungszeitpunkt, Konkurrenzen und Zuständigkeiten	173
I. Zeitlicher Anwendungsbereich	174
II. Verhältnis zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	174
1. Denkbare Kollisionskonstellationen	174
a) Leistungen eines gesellschaftsfremden Dritten	174
b) Kapitalerhöhung gegen ein zu geringes Aufgeld sowie Konzentrationsverschmelzung	175

2. Lösungsvorschlag der Finanzverwaltung	176
3. Überprüfung der Auffassung	176
a) Gesellschaftsinterne Überschneidungsfälle	177
b) Gesellschaftsfremde Dritte	177
4. Ergebnis	178
III. Verhältnis zu § 7 Abs. 7 ErbStG	178
IV. Zuständige Schenkungsteuerstelle	178
G. Exkurs: Konzernsachverhalte – § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG	180
I. Grundlegendes zu § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG	180
II. Anknüpfungspunkt	181
III. Anwendbarkeit außerhalb des Konzerns	183
IV. Tatbestand	185
1. Betriebliche Veranlassung	186
2. Teilschwesterkapitalgesellschaften	186
3. Subjektives Element	186
a) Anforderungen an subjektives Element	186
b) Regelvermutung der Finanzverwaltung	187
c) Bezugspunkt des subjektiven Elements	187
V. Beispielsfall und § 15 Abs. 4 ErbStG	188
VI. Zusammenfassung	189
H. Ergebnisse zu § 4	189

Drittes Kapitel

Weitere steuerrechtliche Auswirkungen disquotaler Einlagen	193
§ 5 Grunderwerbsteuer	193
A. Einleitung	193
B. § 3 Nr. 2 GrEStG	193
I. Grundlegendes zur Norm und Beispielsfall	193
II. Rechtslage vor Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG	194
1. Schenkungsteuerliche Beurteilung	194
2. Grunderwerbsteuerliche Beurteilung	195
a) Anwendbarkeit der Steuerbefreiung	195
b) Wertermittlung	195
c) Steuersatz	195
d) Ergebnis zur alten Rechtslage	196
III. Rechtslage nach Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG	196
1. Schenkungsteuerliche Beurteilung	196

2. Grunderwerbsteuerliche Beurteilung	196
a) Anwendbarkeit der Steuerbefreiung	196
b) Umfang der Steuerbefreiung	198
c) Ergebnis zur neuen Rechtslage	199
IV. Ergebnis	200
C. § 3 Nr. 4 GrEStG und § 3 Nr. 6 GrEStG	200
D. Unterschiedliche Bewertung in Schenkung- und Grunderwerbsteuer	201
E. Ergebnisse zu § 5	201
§ 6 Ertragsteuern	202
A. Einführung und Systematisierung	202
B. Abgrenzungsfragen	203
I. Abgrenzung Eigen- und Fremdnützigkeit	204
1. Grundsätzliches	204
2. Fallgruppen bei Sanierungssachverhalten	204
3. Abgrenzung bei Nutzungs- und Leistungseinlagen	204
II. Abgrenzung eigenwirtschaftlich und gesellschaftsrechtlich	205
III. Besondere Abgrenzung bei Nichtgesellschaftern	207
IV. Zwischenergebnis	208
C. Leistungen eines Gesellschafters	208
I. Eigennützige und gesellschaftsrechtliche Veranlassung	208
1. Auswirkungen auf Gesellschaftsebene	209
2. Auswirkungen auf Gesellschafterebene	209
a) Privatvermögen	209
b) Betriebsvermögen	209
3. Problematisches	210
a) Zuordnung der nachträglichen Anschaffungskosten	210
b) Anwendbarkeit des Sanierungserlasses	212
aa) Hintergründe zum Sanierungserlass	212
bb) Kritik am Sanierungserlass und Entscheidung des BFH	213
cc) Zwischenfazit	213
dd) Gesetzesänderung	214
ee) Anwendbarkeit der neuen Regelungen	215
c) Forderungsverzicht und negative Einkünfte aus Kapitalvermögen ...	216
II. Eigennützige und eigenwirtschaftliche Veranlassung	217
1. Auswirkungen auf Gesellschaftsebene	218
2. Auswirkungen auf Gesellschafterebene	218
3. Problematisches	218

III. Fremdnützige Veranlassung	220
1. Auswirkungen auf Gesellschafterebene	220
2. Auswirkungen auf Gesellschaftsebene	221
D. Leistungen eines Nichtgesellschafters	221
I. Fremdnützige Veranlassung	221
1. Auswirkungen auf Gesellschafterebene und Auswirkungen für den Leis-	
tenden	221
a) Betriebsvermögen	221
b) Privatvermögen	222
2. Auswirkungen auf Gesellschaftsebene	223
II. Eigennützige und gesellschaftsbezogene Veranlassung	223
III. Eigennützige und gesellschaftsbezogene Veranlassung	224
E. Ergebnisse zu § 6	224
§ 7 Problematik der Mehrfachbelastung	226
A. Einleitung	226
B. Betriebswirtschaftliche Analyse der steuerlichen Gesamtbelastung	227
C. Bestimmung der Art der Doppelbelastung	229
D. Steuersystematische Bedenken	231
I. Entwicklung in der Rechtsprechung	231
II. Weitere einfachgesetzliche Erwägungen	232
III. Fazit	233
E. Verfassungsrechtliche Bedenken	233
I. Finanzverfassungsrechtliche Erwägungen	233
II. Gleichheitsrechtliche Erwägungen	234
III. Freiheitsrechtliche Erwägungen	235
IV. Korrektur im Wege der Billigkeitsentscheidung	236
1. Überblick über die Billigkeitsregelungen	236
a) § 222 AO	236
b) §§ 163, 227 AO	237
2. Einschlägigkeit und Anwendbarkeit der §§ 163, 227 AO	237
a) Unbilligkeit	237
b) Einzelfallentscheidung	238
c) Wertentscheidung des § 3a EStG	238
3. Zwischenfazit	239
V. Fazit	239
F. Ergebnisse zu § 7	239

*Viertes Kapitel***Zivilrechtliche Wechselwirkungen**

	241
§ 8 Gesellschaftsrechtlicher Minderheitenschutz	241
A. Grundlegendes	241
B. Freiwillige Zuzahlungen in die Kapitalrücklage	242
C. Qualifizierte Mehrheitserfordernisse	243
I. Ausdrückliche Regelung	243
II. Analoge Anwendung	243
D. Zustimmungserfordernis	244
I. Regelungskonzept	244
II. Konkrete Herleitung	245
E. Ergebnisse zu § 8	245
§ 9 Erbrechtliche Prinzipien und Wertungen	246
A. Grundlegendes	246
B. Pflichtteilsergänzungsansprüche	246
I. Maßgeblicher Schenkungsbegriff	247
II. Erfassung von Nutzungs- und Leistungseinlagen	248
III. Fristbeginn	249
IV. Wertberechnung	250
V. Zwischenfazit	252
C. Auswirkungen auf Erbverträge und Vermächtnisse	253
D. Auswirkungen im Rahmen der Vorerbschaft	253
I. Unentgeltliche Verfügung	254
II. Rechtsfolge	255
III. Zwischenfazit	257
E. Exkurs: Disquotale Einlage durch Testamentsvollstrecker	257
F. Ergebnisse zu § 9	258

*Fünftes Kapitel***Entwurf einer alternativen gesetzgeberischen Lösung**

	260
§ 10 Systematisierung bestehender Kritikpunkte	260
A. Einführung und Vorgehensweise	260
B. Systematisierung bisheriger Kritikpunkte	260
I. Schenkungsteuer vor der Gesetzesreform	260

1. Kritikpunkt 1: Tauglichkeit des Zuwendungsgegenstands	261
2. Kritikpunkt 2: „auf Kosten des Zuwendenden“	261
3. Kritikpunkt 3: Regelvermutung	261
4. Kritikpunkt 4: keine Erfassung von Konzernsachverhalten	261
II. Schenkungsteuer nach der Gesetzesreform	262
1. Kritikpunkt 5: gesellschaftsfremde Dritte	262
2. Kritikpunkt 6: Leistungsbegriff	262
3. Kritikpunkt 7: genossenschaftliche Rückvergütungen	262
4. Kritikpunkt 8: Treuhandverhältnisse	262
5. Kritikpunkt 9: Saldierung wechselseitiger Leistungen	262
6. Kritikpunkt 10: kein subjektives Element	263
7. Kritikpunkt 11: Schenkungsteuergegenstand	263
8. Kritikpunkt 12: Bewertungsvorschriften	263
9. Kritikpunkt 13: Verschonungsregelungen	263
10. Kritikpunkt 14: § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG	263
11. Kritikpunkt 15: Konkurrenzprobleme	263
12. Kritikpunkt 16: zuständige Schenkungsteuerstelle	264
13. Kritikpunkt 17: Anknüpfungspunkt des § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG	264
III. Grunderwerbsteuer	264
1. Kritikpunkt 18: § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG	264
2. Kritikpunkt 19: Bewertung	264
IV. Ertragsteuern	265
1. Kritikpunkt 20: bestehende Doppelbelastungen	265
2. Kritikpunkt 21: Sanierungsgewinne	265
V. Zivilrechtliche Aspekte	265
1. Kritikpunkt 22: Pflichtteilergänzungsansprüche	265
2. Kritikpunkt 23: gesellschaftsrechtlicher Minderheitenschutz	266
VI. Weitere Aspekte	266
1. Kritikpunkt 24: Rechtsformneutralität	266
2. Kritikpunkt 25: Verfassungswidrigkeit	266
C. Verfassungswidrigkeit der Neuregelung	266
I. Verstoß gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung	267
II. Fehlen eines subjektiven Elements	268
III. Vollzugsdefizit bei ausländischen Kapitalgesellschaften	268
IV. Auswirkungen der Verfassungswidrigkeit auf das Besteuerungsverfahren	270
§ 11 Folgerungen und Überlegungen zum Entwurf	271
A. Grundlegende Vorfragen	271
I. Bisherige Ziele des Gesetzgebers	271

II. Entscheidende Kritikpunkte	272
III. Auswahl der Leistungsbeziehung	272
B. Handlungsempfehlungen im ErbStG	273
I. Anknüpfung an den Grundtatbestand	273
II. Ergänzung des Grundtatbestands	274
III. Bewertungsvorschriften	275
IV. Verschonungsregelungen	276
V. Klarstellung § 13 Abs. 1 Nr. 16 ErbStG	276
VI. Zuständige Schenkungsteuerstelle	276
C. Handlungsempfehlungen in sonstigen Gesetzen	276
I. Abstimmung ErbStG und EStG	277
II. Sanierungsgewinne	278
III. Anpassungen im GrEStG	279
IV. Gesellschaftsrechtlicher Minderheitenschutz	279
V. Klarstellung im Erbrecht	280
D. Fazit	281
§ 12 Entwurf	281
A. Gesetzesentwurf	281
B. Überprüfung des Entwurfs	284
I. Disquotale Einlage als (ehemaliges) Steuersparmodell	284
II. Disquotale Einlage als (ehemaliges) Sanierungshindernis	285
C. Fazit	286

Sechstes Kapitel

Auswirkungen auf die Praxis	287
§ 13 Risikokonstellationen	287
A. Einführung	287
B. Fallstudie 1: Verzicht auf Pensionsanwartschaften	287
I. Einführung und Fallbildung	287
II. Ertragsteuerliche Bewertung des Sachverhalts	288
III. Schenkungsteuerliche Bewertung des Sachverhalts	289
C. Fallstudie 2: Schuldübernahme durch Gesellschafter	290
I. Einführung und Fallbildung	290
II. Ertragsteuerliche Bewertung des Sachverhalts	290
III. Schenkungsteuerliche Bewertung des Sachverhalts	290
D. Fazit	292

§ 14 Gestaltungsmöglichkeiten	292
A. Einführung	292
B. Von der Finanzverwaltung steuerlich anerkannte Gestaltungsmöglichkeiten ...	292
I. Schuldrechtlich gebundene Kapitalrücklage	293
II. Einräumung von zusätzlichen Gesellschaftsrechten	294
III. Dem Forderungsverzicht vorgeschalteter Forderungsverkauf	295
IV. Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt	295
1. Zivilrechtliche Einordnung	296
2. Behandlung in Handelsbilanz und Steuerbilanz	296
3. Schenkungsteuerliche Einordnung	296
V. Zwischenfazit	298
C. Sonstige Gestaltungsmöglichkeiten	299
I. Dazwischenschalten einer Kapitalgesellschaft	299
II. Debt-Equity-Swap	299
1. Gesellschaftsrechtliche Umsetzung	300
2. Schenkungsteuerliche Folgen	300
3. Ertragsteuerliche Schwierigkeiten	300
4. Zivilrechtliche und praktische Schwierigkeiten	301
5. Fazit	301
III. Debt-Mezzanine-Swap	301
1. Umsetzung und handelsrechtliche Folgen	302
2. Bisherige ertragsteuerliche Bewertung	302
3. Schenkungsteuerliche Folgen	303
4. Beschlüsse der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ..	303
5. Folgen für die Sanierungspraxis	304
IV. Zwischenfazit	304
D. Weitere grundsätzliche Erwägungen	304
I. Erhöhter Dokumentationsaufwand	304
II. Widerrufsklauseln	305
III. Verjährung	307
IV. Steuerklausel und verbindliche Auskunft	307
V. Einspruch	307
E. Ergebnisse zu § 14	308

Siebentes Kapitel

Schlussbetrachtung	310
§ 15 Ergebnisse	310
§ 16 Ausblick	313
Literaturverzeichnis	315
Rechtsprechungsverzeichnis	335
Stichwortverzeichnis	340

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 – Einlage im Sinne des Handels- und Gesellschaftsrechts	33
Abbildung 2 – Einlage im Sinne des Ertragsteuerrechts	36
Abbildung 3 – Definition der disquotalen Einlage	41
Abbildung 4 – Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	46
Abbildung 5 – Mögliche Leistungsbeziehungen	48
Abbildung 6 – Auffassung des BFH	51
Abbildung 7 – Auffassung der Finanzverwaltung	52
Abbildung 8 – Disquotale Einlage (einfacher Konzernsachverhalt)	76
Abbildung 9 – Disquotale Einlage (umfangreicher Konzernsachverhalt)	78
Abbildung 10 – Tatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG	91
Abbildung 11 – Wirkungsweise des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG	92
Abbildung 12 – Definition der Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG	104
Abbildung 13 – Grafische Darstellung des Beispielsfalles 6	111
Abbildung 14 – Deckungs- und Valutaverhältnis	144
Abbildung 15 – Bewertungssystem nach § 12 ErbStG	149
Abbildung 16 – Disquotale Einlage und Drittvergleich	150
Abbildung 17 – Systematik der Wertermittlung im vereinfachten Ertragswertverfahren	152
Abbildung 18 – Mittelbare Beteiligung mit Personengesellschaft	157
Abbildung 19 – Mittelbare Beteiligung mit Kapitalgesellschaft	158
Abbildung 20 – Zusammenspiel von vGA und vE	181
Abbildung 21 – Systematisierung disquotaler Einlagen eines Gesellschafters für Zwecke des Ertragsteuerrechts	203
Abbildung 22 – Systematisierung disquotaler Einlagen eines Nichtgesellschafters für Zwecke des Ertragsteuerrechts	207
Abbildung 23 – Gesamtbelastung bei einem disquotalen Forderungsverzicht aus dem Privatvermögen	228

Verzeichnis der Beispielsfälle

Beispielsfall 1 – Grundkonstellation der disquotalen Einlage	47
Beispielsfall 2 – Staffellokontokorrent	57
Beispielsfall 3 – Briefmarkensammlung	63
Beispielsfall 4 – Disquotale Einlage (technischer Konzernsachverhalt)	76
Beispielsfall 5 – Disquotale Einlage (Konzernsachverhalt i. w. S.)	78
Beispielsfall 6 – Beteiligungskette bei disquotaler Einlage	111
Beispielsfall 7 – Grundfall Saldierungssachverhalt	119
Beispielsfall 8 – Abwandlung 1 Saldierungssachverhalt	119
Beispielsfall 9 – Abwandlung 2 Saldierungssachverhalt	119
Beispielsfall 10 – Abwandlung 3 Saldierungssachverhalt	119
Beispielsfall 11 – Sanierungsleistung mit Bereicherungsabsicht	139
Beispielsfall 12 – Disquotale Einlage und Synergieeffekte	155
Beispielsfall 13 – Anwendbarkeit der Begünstigungsregelungen bei disquotaler Einlage	165
Beispielsfall 14 – Anwendbarkeit der Begünstigungsregelungen bei Direktzuwendung ..	166
Beispielsfall 15 – Disquotale Einlage in eine gemeinnützige GmbH	169
Beispielsfall 16 – Kapitalerhöhung gegen ein zu geringes Aufgeld	175
Beispielsfall 17 – Disquotale Einlage zwischen Kapitalgesellschaften außerhalb eines Konzerns	184
Beispielsfall 18 – Konzernfall im weiteren Sinne nach § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG	188
Beispielsfall 19 – Disquotale Einlage und Grunderwerbsteuer	194
Beispielsfall 20 – Eigennützig und eigenwirtschaftlich veranlasste disquotale Einlage ..	206
Beispielsfall 21 – Eigennützig und gesellschaftsrechtlich veranlasste disquotale Einlage	206
Beispielsfall 22 – Doppelbelastung EStG und ErbStG bei disquotaler Einlage	210
Beispielsfall 23 – Die Gesamtbelastung eines disquotalen Forderungsverzichts aus dem Privatvermögen	228
Beispielsfall 24 – Disquotale Einlage und Pflichtteilsergänzungsanspruch	250
Beispielsfall 25 – Überprüfung Steuersparmodell	284
Beispielsfall 26 – Überprüfung Sanierungshindernis	285
Beispielsfall 27 – Fallstudie Verzicht auf Pensionsanwartschaften	288
Beispielsfall 28 – Fallstudie Schuldübernahme eines Gesellschafters	290

Erstes Kapitel

Grundlagen

§ 1 Einführung

A. Themenaufriss

Die disquotale Einlage war lange Zeit ein gern genutztes Instrument, um insbesondere bei Familienkapitalgesellschaften im Wege der vorweggenommenen Erbfolge schenkungsteuerfrei und ohne Ausschöpfung von persönlichen Freibeträgen Vermögensmassen von einem Gesellschafter auf seine Mitgesellschafter zu übertragen.¹ So verwundert es auch nicht, dass sie in Fachzeitschriften² sowie Unternehmermagazinen³ und sogar in Anzeigen von Steuerberatern⁴ als „Steuer-sparmodell“ beworben wurde. Zum Teil wurden auf diese Weise Vermögenswerte im dreistelligen Millionenbereich steuerfrei übertragen.⁵

Gleichzeitig war die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen aber auch Gegenstand eines langen Disputs, an dem sich neben Literatur, Finanzverwaltung und Rechtsprechung zuletzt auch der Gesetzgeber beteiligte. Dabei gab es kaum einen Bereich im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, der in den letzten 25 Jahren kontroverser zwischen der Finanzverwaltung und dem BFH diskutiert wurde als die schenkungsteuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen.⁶ Diese Diskussion mündete in die Neueinführung des § 7 Abs. 8 ErbStG im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 07. 12. 2011 (BeitrRLUmsG)⁷, durch den die bis dahin beworbene Besteuerungslücke geschlossen werden sollte.

Fünf Jahre später lassen sich die Bestrebungen des Gesetzgebers aber weniger als Erfolg, wenngleich vielmehr als Pyrrhussieg bezeichnen. Denn auch wenn das Steuersparmodell *de lege lata* praktisch ausgestorben ist, führte die Gesetzes-

¹ Hecht/Klümper-Neusel, *Vermögen & Steuern* 11/2011, 32 (32); Klümper-Neusel, *GmbH-Stpr* 2011, 97 (97).

² Geck/Messner, *ZEV* 2011, 416 (418); Hartmann, *GmbH-StB* 2008, 33 (33).

³ Diefenbach, *impulse* 10/2011, 100 (100); Ders., *impulse* 11/2011, 104 (104).

⁴ Stein, *Rechtstipp* – Disquotale Einlagen: ein Schenkungsteuer-Sparmodell?, http://web.archive.org/web/20161116110650/http://www.wms-recht.de/fileadmin/user_upload/Downloads/IHK_Rechtstipp/Rechtstipp_02_2011.pdf, letzter Aufruf: Januar 2018.

⁵ Vgl. Weinmann, in: Moench/Weinmann, *ErbStG*, § 7 Rn. 262.

⁶ Vgl. Viskorf, *ZEV* 2012, 442 (442).

⁷ BGBl. I 2011, 2592 (2614).

änderung nicht zu der gewünschten Rechtssicherheit. So geben zum einen nach wie vor diejenigen Aspekte Anlass zu Streit, die bereits vor der Gesetzesnovelle brisant waren. Zum anderen führte die Neufassung auch selbst zu zahlreichen neuen Unstimmigkeiten.⁸ Das wohl größte Problem der Neuregelung ist aber, dass nunmehr auch viele Fälle von der Schenkungsteuer erfasst werden, in denen kein missbräuchliches Ziel verfolgt wird, der Gesetzgeber mithin „weit über sein Ursprungsziel hinaus“ gegangen ist.⁹ So klagen insbesondere in wirtschaftliche Schwierigkeiten geratene Unternehmen, dass die schenkungsteuerliche Neuregelung sich für sie als Sanierungshindernis darstellt.¹⁰

Dies wird vor allem vor dem Hintergrund deutlich, dass der Fokus der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen in den letzten Jahren in Bezug auf Einlagen von dem Ertragsteuerrecht immer mehr in das Schenkungsteuerrecht hineingerückt ist.¹¹ So macht die Finanzverwaltung Betriebsprüfer durch die Bundesfinanzakademie immer mehr mit der Materie der Schenkungsteuer vertraut und die Schenkungsteuer verkommt *à jour* zunehmend zu einer Art besonderen Unternehmenssteuer.¹² Hinzu kommt noch, dass der Gesetzgeber mit dem Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz¹³ im Juni 2013 mit der sog. Cash-GmbH einem weiteren gern genutzten erbschaftsteuerlichen Gestaltungsmittel die Grundlage entzogen hat, sodass die Regelungen rund um disquotale Einlagen fiskalisch noch bedeutsamer werden.¹⁴

Dabei muss beachtet werden, dass das Thema der Erbschaft- und Schenkungsteuer immer auch eine gesellschaftspolitische Dimension aufweist, da einem kleinen makroökonomischen Erfolg¹⁵ oft erhebliche mikroökonomische Eingriffe¹⁶ gegenüberstehen.¹⁷ Deshalb muss in diesem Bereich der Besteuerung äußerst behutsam und sensibel vorgegangen werden. Aus rechtspolitischer Sicht ist insoweit weder ein reines Steuersparmodell noch die Begründung eines Sanierungshindernisses wünschenswert. Erstrebenswertes Ziel wäre vielmehr eine Steuervorschrift, die sie sich neutral verhält, sodass die Besteuerung den Einzelnen weder dazu

⁸ Vgl. *Weitnauer*, GWR 2012, 259 (259).

⁹ Vgl. *Kahlert/Schmidt*, DStR 2012, 1208 (1209) und *Milatz/Bockhoff*, ErbStB 2013, 15 (16), die gleich mehrere Überschreitungen der Zielvorgaben konstatieren.

¹⁰ Vgl. *Schmidtman*, StW 2013, 3 (17); *Riedel*, NZI 2011, 577 (578) spricht sogar von einem „Todesstoß“ für krisengeschüttelte Kapitalgesellschaften.

¹¹ *Hartmann*, ErbStB 2011, 10 (11); *Viskorf/Haag/Kerstan*, NWB 2012, 927 (927).

¹² *Hartmann*, ErbStB 2011, 341 (346).

¹³ BGBl. I 2013, 1809 (1842).

¹⁴ Vgl. *Willms*, Disquotale Einlage und disquotale verdeckte Gewinnausschüttung in der Schenkungsteuer, S. 29 f.

¹⁵ So machen z. B. die Einnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Land Baden-Württemberg in der Regel nur rund 2 % der gesamten Landessteuereinnahmen aus, vgl. LT Baden-Württemberg-Drs. 16/179, S. 2.

¹⁶ Vgl. zu den einzelwirtschaftlichen Wirkungen der Erbschaftsteuer bereits *Beyer*, Grundprobleme des Erbschaftsteuerrechts in der BRD, S. 33–42.

¹⁷ *Heydt*, Erbschaftsteuer und EU-Recht, S. 2 f.

drängt noch daran hindert, die Entscheidung zu treffen, die er selbst für richtig hält.¹⁸ Da insoweit noch Handlungsbedarf besteht, möchte diese Arbeit einen Gesetzesentwurf vorstellen, der zu einer gerechteren Besteuerung von disquotalen Einlagen führt.

B. Stand der Forschung

Die steuerrechtliche Behandlung disquotaler Einlagen vor Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG wurde in Rechtsprechung und Wissenschaft – auch monographisch¹⁹ – bereits ausführlich thematisiert. Die Gesetzesnovelle im Dezember 2011 entfachte zwar eine kontroverse Diskussion über die neue Rechtslage in diversen Fachzeitschriften, es fehlt bisher jedoch weitestgehend an Monographien.

So behandelt zwar eine Arbeit, die auf Mai 2015 datiert ist²⁰, die neue Rechtslage zumindest teilweise. Allerdings wird in dieser Arbeit der Fokus überwiegend auf die Spiegelbildlichkeit der verdeckten Gewinnausschüttung zur disquotalen Einlage gelegt²¹, was in der vorliegenden Untersuchung nur am Rande eine Rolle spielen soll. Eine weitere Arbeit, die auf Juni 2015 datiert ist²², widmet sich vor allem den gesellschaftsrechtlichen Aspekten von disquotalen Vermögensübertragungen. Aufgrund der zahlreichen – sehr gelungenen – gesellschaftsrechtlichen Ausführungen und der Behandlung von Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter, wird die schenkungsteuerrechtliche Neuregelung aber nur ganz kurz am Rande erwähnt und nicht weiter erörtert.²³ Schließlich widmet sich noch eine betriebswirtschaftliche Arbeit von April 2015²⁴ den steuerlichen Folgen von disquotalen Leistungen. Allerdings beschränkt sich jene Arbeit auf die Analyse von personenbezogenen Gesellschaften mit beschränkter Haftung und folgt eher der betriebswirtschaftlichen Methodik²⁵, welche in der vorliegenden Untersuchung nur ergänzend herangezogen werden soll. Ferner beschäftigt sich jene Arbeit in schenkungsteuerlicher Hinsicht weit überwiegend mit bewertungsrechtlichen Pro-

¹⁸ Vgl. *Reimer*, Inflationsgerechtigkeit im Einkommensteuerrecht, S. 2 und *Reimer*, Wie gerecht ist das Steuersystem?, https://www.youtube.com/watch?v=poehJNP35V8&index=3&list=PLQtqF6F5FQ9BNtY8l_T79aF_96glOXFVs (ab 01:07), letzter Aufruf: Januar 2018.

¹⁹ *Gottschalk*, Leistungen in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH als freigebige Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; *Schimpf*, Die verdeckte Einlage im Steuer- und Gesellschaftsrecht.

²⁰ *Willms*, Disquotale Einlage und disquotale verdeckte Gewinnausschüttung in der Schenkungsteuer.

²¹ Vgl. *Willms*, Disquotale Einlage und disquotale verdeckte Gewinnausschüttung in der Schenkungsteuer, S. 3.

²² *Cornelius*, Disquotale Vermögensübertragungen im Gesellschafter-GmbH-Verhältnis.

²³ Vgl. *Cornelius*, Disquotale Vermögensübertragungen im Gesellschafter-GmbH-Verhältnis, S. 242–245.

²⁴ *Simon*, Disquotale Leistungen in eine GmbH.

²⁵ Vgl. *Simon*, Disquotale Leistungen in eine GmbH, S. 9 und 261–266.