

GESETZESLÜCKE ERMÖGLICHT LAUT FINANZGERICHT SCHENKUNGSTEUERFREIE WERTVERSCHIEBUNG

BESPRECHUNG VON FG HAMBURG,
URT. V. 11.07.2023 – 3 K 188/21

VON DR. BERTRAM LAYER UND LENNART NECKENICH

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) steht aufgrund ihrer hybriden Struktur wiederholt im Fokus schenkungsteuerlicher Diskussionen. Nachdem das FG Rheinland-Pfalz einer steuerlichen Gestaltung unter Einbindung einer KGaA zur Reduktion der Verwaltungsvermögensquote eine Absage erteilt hatte,¹ lag dem FG Hamburg nunmehr die Frage der schenkungsteuerlichen Behandlung einer disquotalen Einlage in einer KGaA zur Entscheidung vor. Das FG Hamburg kommt zu dem Ergebnis, dass in der disquotalen Einlage des Kommanditaktionärs keine schenkungsteuerbare Zuwendung an den persönlich haftenden Gesellschafter (Komplementär) liegt. Das Gericht legt damit eine Gesetzeslücke offen, die eine schenkungsteuerfreie Wertverschiebung ermöglicht. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Revision eingelegt, die gegenwärtig beim BFH anhängig ist.²

FG HAMBURG, URT. V. 11.07.2023 – 3 K 188/21

Übersicht

- I. Einleitung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Bedeutung für die Praxis

I. Einleitung

Bei einer disquotalen Einlage handelt es sich um eine einseitige Vermögenseinlage eines Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen mit der Konsequenz, dass es faktisch zu einer anteiligen Vermögensverlagerung zugunsten der übrigen Gesellschafter kommt. Die Möglichkeit einer disquotalen Einlage ist zivilrechtlich Folge der Privatautonomie. Die zivil- und gesellschaftsrechtliche Vertragsfreiheit erlaubt im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben, die Beteiligungsquoten der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen und -gewinn

abweichend von den geleisteten Einlagen zu gestalten. Disquotale Einlagen wurden daher seit jeher für Zwecke der Schenkungsteuerreduktion genutzt. Den Gestaltungsmöglichkeiten ist der Gesetzgeber in der Vergangenheit mit einer Reihe von Gesetzestatbeständen begegnet. Mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1. Januar 2012 mit § 7 Abs. 8 ErbStG eine Regelung eingeführt, um disquotale Gesellschafterleistungen in Kapitalgesellschaften der Schenkungsteuer zu unterwerfen. Legt also beispielsweise ein GmbH-Gesellschafter gemessen an seinem Beteiligungsverhältnis einen überquotalen Betrag gegenüber seinen Mitgesellschaftern in das Gesellschaftsvermögen ohne Erhalt einer Gegenleistung ein, kann dies nach § 7 Abs. 8 ErbStG zu einer steuerbaren fiktiven Schenkung des GmbH-Gesellschafter an die übrigen Gesellschafter führen. Die Regelung des § 7 Abs. 8 ErbStG war seit ihrer Einführung wiederholt Gegenstand von Finanzgerichtsverfahren.

Das FG Hamburg hatte nunmehr einen weiteren Fall zu behandeln, der im Kern auf die Besonderheiten der Gesellschafterstruktur der KGaA zurückzuführen ist. Die KGaA ist eine Kapitalgesellschaft, die zugleich Elemente einer Aktiengesellschaft und einer Kommanditgesellschaft vereint. Ihr Gesellschafterkreis besteht aus mindestens einem Kommanditaktionär und einem Komplementär. Die Anteile der Kommanditaktionäre sind in Aktien zerlegt. Der Komplementär ist allein geschäftsführungs- und vertretungsbefugt. Er wird ertragsteuerlich allerdings wie ein Mitunternehmer besteuert. Aufgrund seiner Ein- ➤

¹ Vgl. FG Rheinland-Pfalz (Urt. v. 18.08.2022 – 4 K 2120/19, EFG 2023, 291 ff.), das entschied, dass auch die Komplementärbeteiligung an einer KGaA als Beteiligung an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz Nr. 2 und Abs. 3 EStG gilt und damit nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ErbStG a.F. bei entsprechender Verwaltungsvermögensquote der KGaA von der Begünstigung ausgeschlossen ist. Revision anhängig (BFH II R 55/22); hierzu auch: Lang, EFG 2023, 291 ff.

² Revision geführt unter Aktz. I R 23/23.

bindung in die Struktur einer Kapitalgesellschaft konkurrieren daher teilweise die Prinzipien der intransparenten und transparenten Besteuerungskonzepte.³

II. Sachverhalt

Vater V und Sohn S gründeten 2019 eine KGaA und statteten die Gesellschaft mit einem Grundkapital in Höhe von 50.000 EUR aus. Das Grundkapital war in 50.000 Stückaktien zu je 1 EUR eingeteilt, die V als alleiniger Kommanditaktionär vollständig übernahm. S war als Komplementär berechtigt, für den Erhalt eines Kapitalanteils eine nicht auf das Grundkapital der Gesellschaft zu leistende Vermögenseinlage mit einem Kapitalanteil von 450.000 EUR zu erbringen. Die Vermögenseinlage wurde seitens S nach § 281 Abs. 2 AktG erbracht und ging dabei vereinbarungsgemäß in das alleinige Vermögen der KGaA über, ohne aber Grundkapital darzustellen. Das Gesamtkapital der KGaA setzte sich in der Folge aus dem Grundkapital und der Vermögenseinlage zusammen. Nach dem eingezahlten Grundkapital und der geleisteten Vermögenseinlage richtet sich laut Gesellschaftsvertrag schließlich die Gewinn- und Kapitalbeteiligung der Gesellschafter. Hiernach bemessen sich auch die Ausschüttungsquoten bei Auflösung von Rücklagen der Gesellschaft. Danach entfällt auf V eine Quote von 10%, auf S eine Quote von 90%.

In einem weiteren Schritt schloss V mit der KGaA einen Einlagevertrag ab, infolgedessen V der Gesellschaft zusätzliche Investitionsmittel zusicherte. V übertrug der Gesellschaft vereinbarungsgemäß einen Betrag in Höhe von 100 Mio. EUR, der bilanziell dem Rücklagenkonto der KGaA (ungebundene Kapitalrücklage i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) zugeführt wurde.

Das Finanzamt erblickte hierin eine schenkungsteuerpflichtige disquotale Einlage i.S.d. § 7 Abs. 8 ErbStG zugunsten des Sohns in Höhe von 90 Mio. EUR und erließ ihm gegenüber einen entsprechenden Schenkungsteuerbescheid. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren half das FG Hamburg nunmehr der Klage des Steuerpflichtigen ab und hob den Schenkungsteuerbescheid auf.⁴

III. Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht Hamburg legt in seiner Entscheidung argumentativ überzeugend dar, dass der vorstehende Sachver-

halt keinen gesetzlich normierten Schenkungsteueratbestand erfüllt, und führt dabei chronologisch stringent durch das Schenkungsteuerrecht:

„Die Einlage des Betrags von 100 Mio. EUR in die ungebundene Kapitalrücklage der [...] KGaA erfüllt weder den Tatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG [...] noch den Tatbestand des § 7 Abs. 6 ErbStG [...] oder den des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG [...]. Auch die Voraussetzungen eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO, liegen nicht vor.“

Dies begründet das FG sodann wie folgt: Der Gesetzgeber hat zwar als Reaktion auf die disquotale Einlage in Kapitalgesellschaften in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft beteiligte Person durch die Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erlangt, als Schenkung unter Lebenden etabliert. Die KGaA ist auch eine Kapitalgesellschaft. Bei der Beteiligung des Sohnes S als Komplementär handelt es sich jedoch nicht um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft, dessen Wert infolge der disquotalen Einlage erhöht worden ist: Denn die Beteiligung des Komplementärs stellt laut Finanzgericht keinen Anteil an einer Kapitalgesellschaft dar. Das ErbStG enthalte zwar keine Legaldefinition. Zudem fehle es hierzu bisher an höchstrichterlicher Rechtsprechung. Das FG Hamburg macht sich allerdings die Ausführung des FG Rheinland-Pfalz zu eigen, das bereits in einer anderweitigen Entscheidung i.R.d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ErbStG (a.F.) festgestellt hat, dass ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft nur vorliegt, wenn dem Gesellschafter eine Beteiligung am Nennkapital vermittelt wird.⁵ Zudem erwähnt das ErbStG an verschiedenen Stellen den Anteil eines Komplementärs einer KGaA und den Anteil an einer Kapitalgesellschaft ausdrücklich nebeneinander (vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 ErbStG sowie § 13b Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 4 ErbStG).

Schließlich rekurriert das FG auf die Gesetzgebungshistorie, nach der zum Zeitpunkt der Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG die vorstehenden Differenzierungen im ErbStG bereits getroffen wurden, dem Gesetzgeber mithin wohlbekannt waren. Wörtlich übereinstimmende Begriffe seien laut BFH innerhalb desselben Gesetzes sachlich identisch zu verwenden. Das

³ Hierzu sowie zur Bedeutung der KGaA für Familienunternehmen vgl. auch Bäuml, NWB 2023, 1765.

⁴ Die Revision ist beim BFH anhängig (I R 23/23).

⁵ FG Rheinland-Pfalz v. 18.08.2022 – 4 K 2120/19, EFG 2023, 291 ff.; Revision anhängig (BFH II R 55/22).

Begriffsverständnis im übrigen Steuerrecht führe zu keinem anderen Ergebnis. Die Differenzierung zwischen der Beteiligung eines Komplementärs und dem Anteil an einer Kapitalgesellschaft fände sich sowohl im EStG als auch im Zusammenspiel zwischen BewG und ErbStG. Diese Differenzierung decke sich mit der Auslegung der bisherigen BFH-Rechtsprechung, wonach ein Komplementär, der nicht zugleich Kommanditaktionär ist, von der Körperschaftsteuer abgespalten wird. Eine Auslegung des § 7 Abs. 8 ErbStG über den „Anteil an einer Kapitalgesellschaft“ hinaus sei aufgrund des klaren Wortlauts nicht möglich.

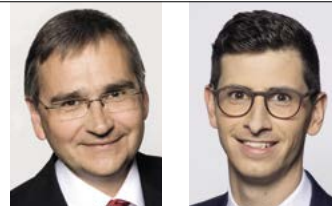
§ 7 Abs. 6 ErbStG scheidet ebenfalls aus. Nach § 7 Abs. 6 ErbStG ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft, die mit einer übermäßigen Gewinnbeteiligung ausgestattet wird, als Schenkung zwischen den Gesellschaftern zu behandeln. Bei der KGaA handele es sich aber trotz des Vorhandenseins eines Komplementärs nicht um eine Personengesellschaft, sondern um eine Kapitalgesellschaft.

Schließlich bleibe die freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, wonach es objektiv einer Vermögensverschiebung zwischen dem Schenker und Bedachten bedarf, die sich auf die Vermögenssubstanz bezieht. Während bei der disquotalen Einlage in eine Personengesellschaft aufgrund der Gesamthandsbetrachtung eine freigebige Zuwendung eines Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter begründet werden könnte, soll dies wegen der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft nicht möglich sein, eine (zivilrechtliche) Vermögensverschiebung zwischen den Gesellschaftern zu begründen. Daher scheidet eine Schenkung von V an S von vornherein aus. Das Vermögen der KGaA unterliege hinsichtlich des Komplementärs keiner gesamthänderischen Bindung. Die durch die Vermögenseinlage erfolgte Wertverschiebung etwa hinsichtlich einer zukünftigen Liquidation oder eines zukünftigen Ausscheidens stelle lediglich eine reine Wertverschiebung dar, ohne dass es zu einer auf die Vermögenssubstanz bezogenen Vermögensmehrung gekommen sei. Eine freigebige Zuwendung an die KGaA als Bedachte scheidet aus, da es sich um eine Zuwendung *societas causa handele*, die rechtlich nicht zugleich eine freigebige Zuwendung an die Gesellschaft sein kann.

Schließlich betont das FG, dass auch keine unangemessene rechtliche Gestaltung vorliege. Es bestünden nachvollziehbare wirtschaftliche Interessen von S und V. Eine Kapitalzuführung im Wege einer disquotalen Einlage sei nicht per se unangemessen, wie bereits frühere Entscheidungen des BFH bestätigt haben. Schließlich sei die Gestaltung unter Einbindung einer KGaA eine zulässige Rechtsformwahl.

IV. Bedeutung für die Praxis

Das Finanzgericht Hamburg begründet seine Entscheidung im Urteil überzeugend. Dennoch besteht aufgrund der gegenwärtig beim Bundesfinanzhof anhängigen Revision (noch) keine abschließende Rechtssicherheit hinsichtlich der Frage, ob das vorliegende Modell tatsächlich eine schenkungsteuerfreie Wertverschiebung ermöglicht. Sollte die Auffassung des Finanzgerichts Hamburg bestätigt werden, ist umgekehrt zu erwarten, dass der Gesetzgeber eine solche Gesetzeslücke zeitnah schließen wird, sodass der Gestaltungszeitraum zur Umsetzung einer solchen Struktur eng bemessen sein wird. In der Zwischenzeit besteht aber eine Chance, nicht begünstigtes Vermögen schenkung- bzw. erbschaftsteuerfrei übertragen zu können. Interessant dürfte dies insbesondere für solche Vermögen sein, die ohnehin zeitnah übertragen werden sollen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit einer hohen Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegen. Abzuwägen ist diese Entscheidung vor dem Hintergrund der damit verbundenen möglichen Mehrkosten, insbesondere den Gründungs- und Strukturkosten einer KGaA. ◆



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

Lennart Neckenich ist Rechtsanwalt bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart.

KEYWORDS

Kommanditgesellschaft • Kommanditaktionär • disquotale Einlage • Schenkungsteuer • schenkungsteuerfreie Wertverschiebung