

Insolvenz

Schenkungsteuer bei Kapitalersatz?

von RA StB Julian Ott, FA StR, Berlin*

Das Stehenlassen der Gesellschafterleistung, das zur Umqualifizierung in Eigenkapital führt, ist in der Insolvenz des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft als unentgeltliche Leistung nach § 134 InsO anfechtbar (BGH 2.4.09, IX ZR 236/07, Abruf-Nr. 091828).

1. Sachverhalt

Gegenstand des Rechtsstreits ist – sehr vereinfacht – eine Forderungsfeststellungsklage zur Insolvenztabelle einer GmbH gemäß § 179 Abs. 1 InsO nach Widerspruch eines weiteren Gläubigers, nämlich der Beklagten des Rechtsstreits. Inhalt der Klage sind Forderungen einer dem Gesellschafter der insolventen GmbH nahestehenden Person, nämlich einer zu 100 % vom Gesellschafter beherrschten GmbH & Co. KG, die Forderungen aus Darlehen, Mietzins- und Dienstleistungsforderungen in erheblichem Umfang geltend macht.

Beklagte GmbH und klagende GmbH & Co. KG beide insolvent

Wirtschaftliches Ziel der Forderungsfeststellungsklage ist die Berücksichtigung der Darlehens-, Mietzins- und Dienstleistungsforderungen der GmbH & Co. KG als Insolvenzforderungen gemäß § 38 InsO im Insolvenzverfahren der GmbH, in welchem eine Quote von 14 % zu erwarten ist. In den Genuss der Insolvenzquote kommt die GmbH & Co. KG nur als Insolvenzgläubiger im Rang des § 38 InsO, nicht aber als nachrangiger Gläubiger gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO, in welchen sie im Fall kapitalersetzender Gesellschafterleistungen einzuordnen wäre.

Beide Unternehmen haben gleichen Hauptgesellschafter

Eine Besonderheit des Falls liegt darin, dass nicht nur die Gesellschaft (GmbH), sondern auch die vom Mehrheitsgesellschafter der GmbH beherrschte GmbH & Co. KG in Insolvenz gefallen ist. Die Ansprüche der GmbH & Co. KG werden daher von deren Insolvenzverwalter – dem Kläger – gegen die insolvente GmbH bzw. deren Gläubiger verfolgt.

GmbH & Co. KG begeht Feststellung, dass ...

Gegen das Forderungsfeststellungsbegehren des Klägers wandte die Beklagte unter anderem Eigenkapitalersatz ein: Die Eigenkapitalersatzleistung liege darin, dass die GmbH & Co. KG, der über ihren Gesellschafter die Krise der GmbH bekannt gewesen sei, die nunmehr noch vom Kläger verfolgten Forderungen habe stehen lassen, anstatt nach Bekanntwerden der Krise wie ein Dritter auf ihrer Erfüllung zu bestehen. Der Anwendungsbereich des § 32a Abs. 1 und Abs. 3 S. 1 GmbHG a.F. (jetzt § 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4 und Abs. 5 InsO, § 135 InsO) sei eröffnet.

Dem begegnete der klagende Insolvenzverwalter seinerseits mit dem Einwand der Insolvenzanfechtung. Das Stehenlassen der Darlehen und anderer Gesellschafterleistungen durch die KG in der Krise der GmbH

... ihre Forderung kein Eigenkapitalersatz ist

* Der Autor ist Geschäftsführer der Klier & Ott GmbH
Steuerberatungsgesellschaft Rechtsanwalts gesellschaft in Berlin.

beinhaltet eine unentgeltliche Leistung der KG i.S. der Anfechtung nach § 134 InsO, denn die GmbH habe für das Stehenlassen keine adäquate objektiv gleichwertige Gegenleistung erbracht.

Das LG hat bis auf die Forderungen kleineren Umfangs aus Miete und Dienstleistungen die Klage hinsichtlich der Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen abgewiesen. Das Berufungsgericht wies die Klage in vollem Umfang ab. Der BGH hat der Revision des Klägers stattgegeben, das angefochtene Urteil aufgehoben und an das Berufungsgericht zurückverwiesen.

BGH: Stehenlassen wegen Anfechtung kein Eigenkapitalersatz

2. Entscheidungsgründe

Neben den prozessual relevanten Fragen der Anfechtungsfrist nach § 146 Abs. 2 InsO und dessen Geltendmachung nach § 179 InsO trifft der BGH eine Grundsatzentscheidung über die in der Literatur streitige Anfechtbarkeit des Stehenlassens der Gesellschafterleistung nach Maßgabe der Anfechtung unentgeltlicher Leistungen gemäß § 134 InsO.

Das Stehenlassen der Gesellschafterleistung, das zur Umqualifizierung der Leistung in Eigenkapital führt, ist in der Insolvenz des Gesellschafters anfechtbar i.S. des § 134 InsO. Das Stehenlassen oder die Nichtbeitreibung der Leistung durch den Gesellschafter bedeutet ein Unterlassen i.S. des § 129 Abs. 2 InsO, wenn es wissentlich und willentlich geschieht und dazu geführt hat, dass der Empfänger (die Gesellschaft) die Vermögensmehrung behalten konnte. Letzteres ist wegen der Rechtsfolge des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO der Fall. Im Streitfall handelt es sich nicht um ein bloßes Unterlassen, welches nicht zu einer Minderung des Schuldnervermögens führen kann, sondern lediglich dessen Mehrung verhindert.

Stehenlassen ist Rechtshandlung, die unentgeltlich war

Das Stehenlassen ist auch unentgeltlich. Unentgeltlichkeit i.S. des § 134 InsO ist gegeben, wenn der Anfechtungsgegner als Empfänger der Leistung für sie vereinbarungsgemäß keine ausgleichende Gegenleistung – sei es an den Schuldner, sei es an einen Dritten – zu erbringen hat. Hierüber entscheidet grundsätzlich das objektive Verhältnis der ausgetauschten Werte. Der durch die Überlassung der eigenkapitalersetzenden Werte bewirkte Rangrücktritt des Anspruchs auf Rückzahlung, der in der Insolvenz in aller Regel dessen wirtschaftliche Wertlosigkeit zur Folge hat, wird ohne ausreichende Gegenleistung der Gesellschaft gewährt.

Rechtsfolge der Unentgeltlichkeitsanfechtung ist, dass der schuldrechtliche Anspruch auf Erstattung der kapitalersetzenden Gesellschafterleistungen in der Insolvenz der Gesellschaft zugunsten des Insolvenzverwalters des Gesellschafters als einfache Insolvenzforderung gemäß § 38 InsO, nicht aber als nur nachrangige Forderung gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO zu behandeln ist. Der Kläger als Insolvenzverwalter des Gesellschafters gewinnt somit nach der Unentgeltlichkeitsanfechtung des Stehenlassens die Quote von 14 % auf die stehengelassenen Leistungen. Die Umqualifikation in Eigenkapitalersatz mit der nur nachrangigen Bedienung wird im Interesse der Vermeidung einer mittelbaren Benachteiligung der Gläubiger im

Im Streitfall handelt es sich um einfache Insolvenzforderung nach § 38 InsO

Insolvenzverfahren des Gesellschafters durch den BGH über die Unentgeltlichkeitsanfechtung des Stehenlassens rückgängig gemacht.

3. Schenkungssteuerliche Behandlung

Nach der zivilrechtlichen Bejahung der Unentgeltlichkeitsanfechtung des Stehenlassens stellt sich nun die Frage nach der schenkungssteuerlichen Behandlung des Vorgangs. Diese ist mit Blick auf die Steuerschuldnerschaft nicht nur des Beschenkten, sondern auch des Schenkers gemäß § 20 Abs. 1 S.1 ErbStG theoretischer Natur, denn die Steuer würde gegenüber dem Gesellschafter und nicht nur als Quotenforderung gegenüber der meist insolventen Gesellschaft erhoben.

Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist die Qualifizierung als freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Hierfür ist nach ErbStR 18 Abs. 5 jedenfalls nicht Voraussetzung, dass der Zuwendungsgegenstand einlagefähig im Sinne des Handels- oder Steuerbilanzrechts ist, sodass eine Steuerbarkeit hieran nicht scheitern würde. Allerdings wird sich der das Darlehen stehenden Gesellschafter auf ErbStR 18 Abs. 2 berufen, wonach Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft keine freigebigen Zuwendungen sind. Auch nach der Rechtsprechung des BFH ist die Freigebigkeit der Zuwendung dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendung in rechtlichem Zusammenhang mit dem Gesellschaftszweck steht.

Gesellschafterleistung keine freigebige Zuwendung

Der BFH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, nicht als unentgeltlich anzusehen ist (BFH 12.7.79, II R 26/78, BStBl II 79, 631; BFH 24.8.05, II R 28/02, ErbBstg 06, 38; BFH 15.3.07, II R 5/04, ErbBstg 07, 148). Als Gemeinschaftszweck ist insbesondere auch der gesellschaftsvertraglich bestimmte Zweck einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, zu dessen Erreichung sich die Gesellschafter zusammengeschlossen haben. Übertragen die Gesellschafter Vermögen auf die Kapitalgesellschaft, dient dies dem Gesellschaftszweck (Leistung societatis causa; BFH 174.96, II R 16/93, BStBl II 96, 454). Eine solche Vermögensübertragung ist daher als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen (BFH 17.10.07, II R 63/05, ErbBstg 08, 43).

Vermögensübertragung ist ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang

Aus ertragsteuerlicher Sicht, wonach kapitalersetzende Darlehensforderungen als eigenständige Wirtschaftsgüter neben der Beteiligung stehen (BFH 20.4.05, X R 2/03, BStBl II 05, 694), könnten Einwände gegen die Annahme des rechtlichen Zusammenhangs mit einem Gemeinschaftszweck hergeleitet werden. Man wird aber gegen den Einwand, die Wahl der Darlehensbeziehung erfolge gerade nicht als gesellschaftsrechtliche, sondern als rein schuldrechtliche Ausgestaltung der Finanzierung, unterstreichen müssen, dass die Kapitalersatzvorschriften eine Gleichbehandlung des Darlehens mit statutarischem Kapital nach sich ziehen und insofern gerade ausdrücklich gesellschaftsrechtlicher Natur sind. Auch knüpft die Qualifikation des Stehenlassens gerade an eine gesellschaftsrechtliche Motivlage – nämlich die Kapitalgesellschaft ausdrücklich nicht durch Fälligstellung des Darlehens in die Insolvenz treiben zu wollen – an.

Befindet sich das eigenkapitalersetzende Darlehen in einem Betriebsvermögen und außerhalb des Anwendungsbereichs von § 17 EStG, lässt sich zudem mit der Rechtsprechung zum Darlehensverzicht wie folgt argumentieren: Verzichtet der Inhaber der Beteiligung auf eine Darlehensforderung gegen seine Gesellschaft gemäß § 397 BGB, liegt in Höhe des im Zeitpunkt des Verzichts noch werthaltigen Teils der Darlehensforderung eine verdeckte Einlage in das Gesellschaftsvermögen der GmbH vor (BFH 9.6.97, GrS 1/94, BStBl II 98, 307), die nach allgemeinen handels- und steuerbilanzrechtlichen Grundsätzen auch bei im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft zu nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters führt.

Im Ergebnis ist das Stehenlassen von Gesellschafterdarlehen in der Krise jedenfalls bei Darlehensgebern, die unmittelbar Gesellschafter sind, m.E. kein Anknüpfungspunkt für eine Steuerbarkeit des Stehenlassens des Darlehens in der Krise der GmbH.

Anders wird man das sehen können in den Fällen, in denen die Eigenkapitalersatzqualifikation nicht aufgrund einer unmittelbaren Gesellschafterstellung, sondern nur aufgrund eines Näheverhältnisses erfolgt – dies auch deswegen, weil der sonst gegebene schenkungssteuerliche Ausweg der Qualifikation des gesellschaftsrechtlichen Verhaltens als Zuwendung zwischen den Gesellschaftern (z.B. ErbStR H 18) nicht gegeben sein dürfte: Aufgrund der akuten Krisensituation der Gesellschaft vermittelt das Stehenlassen des Darlehens zumeist keine Werterhöhung der Gesellschaftsanteile, die dem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft freigebig zugewandt worden sein könnte. Die mittelbare Zuwendung an Mitgesellschafter über das „Instrument“ Gesellschaft ist daher versperrt und der Vorgang ist in der Rechtsbeziehung zwischen dem zwar nahestehenden, aber nicht beteiligten Darlehensgeber und der Gesellschaft zu würdigen.

Eigenkapital- ersatzqualifikation aufgrund Nähe- verhältnis

4. Praxishinweis

Ertragsteuerlich ist – je nach Qualifikation des Gesellschafters – in der beschriebenen Fallkonstellation an Folgendes zu denken:

Folgen nach dem EStG bzw. KStG

- **Gesellschafter ist selbst Kapitalgesellschaft:** Hinweis auf BFH 14.1.09, I R 52/08, DStR 09, 631, wonach § 8b Abs. 3 KStG n.F. erst für VZ ab 2008 zur Anwendung kommt und die Teilwertabschreibung auf die kapitalersetzende Darlehensforderung zuvor steuerlich wirksam wird.
- **Gesellschafter ist Einzelunternehmen oder Personengesellschaft:** Unklar ist, ob die Teilwertabschreibung auf das Darlehen im Betriebsvermögen von Personengesellschaften – wie im hier vom BGH für eine KG entschiedenen Fall – § 3c Abs. 2 EStG unterliegt.
- **Gesellschafter ist Privatperson:** Es ist zu prüfen, ob über die verlorene eigenkapitalersetzende Leistung nachträgliche Anschaffungskosten auf den GmbH-Anteil vorliegen, die u.U. zumindest den Verlust des Gesellschafters nach § 17 EStG erhöhen können.