Urteil vom 19. Juni 2024, II R 41/21

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.06.2024 II R 40/21 - Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

ECLI:DE:BFH:2024:U.190624.IIR41.21.0

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 8 S 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 24. Juni 2020, Az: 7 K 2352/17

Leitsätze

Haben Gesellschafter einer GmbH wirksam vereinbart, dass Leistungen in die Kapitalrücklage gesellschafterbezogen zugeordnet werden, wird jedoch die Kapitalrücklage im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung abweichend hiervon allen Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsquoten zugerechnet, kann der Verzicht auf einen angemessenen Wertausgleich durch den Gesellschafter, der die Leistungen erbracht hat, eine freigebige Zuwendung zugunsten der Mitgesellschafter darstellen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 24.06.2020 - 7 K 2352/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), sein Vater (V) und sein Bruder (B) schlossen am 27.06.2006 einen notariell beurkundeten Vertrag über die Errichtung einer GmbH. Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb, die Verwaltung, Nutzung und Verwertung eigenen Vermögens sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen. Jeder Gesellschafter war zu einem Drittel am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Das Stammkapital in Höhe von 27.000 € brachten die Gesellschafter durch Bareinlagen in Höhe von jeweils 9.000 € auf.

2 Nach § 9 Nr. 2 der Satzung stand der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital zu, sofern nicht eine andere Gewinnverteilung unter Zustimmung jedes benachteiligten Gesellschafters beschlossen wurde. Entsprechendes galt für die Zuweisung und Auflösung der Kapitalrücklagen. Beschlüsse der Gesellschafterversammlung wurden grundsätzlich mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst und konnten nur innerhalb einer Frist von einem Monat ab Beschlussfassung angefochten werden. Änderungen der Satzung sowie Nebenabreden bedurften der notariellen Beurkundung.

3 Am 01.07.2006 fassten die Gesellschafter unter Verzicht auf alle Frist- und Formvorschriften folgenden Beschluss: "Die Gesellschaft soll bislang im Privatvermögen der Gesellschafter gehaltenes Kapitalvermögen zusammenfassen und einheitlich anlegen. Die Gesellschafter werden zu diesem Zwecke aus ihrem Privatvermögen Geld- und Wertpapiervermögen einbringen, ggfs. auch andere Vermögenswerte. Die zur Nutzung eingebrachten Vermögenswerte werden vereinbarungsgemäß den Kapitalrücklagen zugeführt, daneben werden für jeden Gesellschafter Verrechnungskonten geführt, auf die die Gewinnanteile der Gesellschafter, Entnahmen aus den Kapitalrücklagen und Einlagen zunächst verbucht werden. Zwischen den Parteien besteht Einigkeit darüber, dass

jeder Gesellschafter über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen kann und insbesondere bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleibt, die Kapitalrücklagen also nicht im Verhältnis der Beteiligungen zu je 1/3 den Gesellschaftern zugerechnet werden."

4 Im Zeitraum zwischen Juli 2006 und Januar 2010 erbrachte V mehrere Bar- und Sachleistungen an die GmbH, die zunächst teilweise auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto verbucht, jedoch später aufgrund entsprechender Gesellschafterbeschlüsse, die jeweils von zwei Gesellschaftern unterzeichnet waren, in die Kapitalrücklage der GmbH als "Kapitalrücklage V" umgebucht wurden. Auf diese Weise wurde der Kapitalrücklage der GmbH insgesamt ein Betrag in Höhe von 4,95 Mio. € zugeführt.

5 Mit notariellem Vertrag vom 15.11.2012 beschlossen die Gesellschafter der GmbH, das Stammkapital von 27.000 € auf 554.500 € zu erhöhen. Zur Übernahme der neuen Geschäftsanteile in Höhe von jeweils 263.750 € wurden nur der Kläger und B zugelassen. Die Kapitalerhöhung erfolgte in der Weise, dass der Kläger und B im Wege der Sacheinlage Beteiligungen an anderen Gesellschaften in die GmbH einbrachten, die ihnen V mit notariellem Vertrag vom 24.10.2012 unentgeltlich übertragen hatte. Der Buchwert der eingebrachten Beteiligungen betrug zum Einbringungsstichtag 01.11.2012 jeweils 2.352.428,51 €. Die Differenz zu den von dem Kläger und B übernommenen Kapitalerhöhungsgeschäftsanteilen in Höhe von jeweils 2.088.678,51 € wurde als sonstige Zuzahlung in die Kapitalrücklage der GmbH eingestellt.

6 Infolge der Kapitalerhöhung verringerte sich die Beteiligung des V am Gesellschaftsvermögen der GmbH von 33,33 % auf 1,623084 % (9.000 €/554.500 €) und erhöhten sich die Beteiligungen des Klägers und die des B von jeweils 33,33 % auf 49,188458 % (272.750 €/554.500 €). Im Gegenzug für den Verzicht des V auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung trafen die Beteiligten in dem notariellen Vertrag vom 15.11.2012 eine Ausgleichsvereinbarung, in der sie unter anderem festlegten, dass die Veränderung der Kapitalbeteiligungen auch zu einer Veränderung der Ansprüche der Gesellschafter an und auf die Kapitalrücklage, welche bei der Gesellschaft besteht, führt. Bei der Bestimmung des bei V eingetretenen Wertverlusts rechneten sie die Kapitalrücklage der GmbH (vor Kapitalerhöhung) in Höhe von 4,95 Mio. € den Gesellschaftern in Höhe von jeweils einem Drittel zu. Nach Durchführung der Kapitalerhöhung betrug der Anteil des V an der Kapitalrücklage 148.144,66 € und die Anteile des Klägers und des B jeweils 4.489.606,18 €. Nach dieser Berechnung, die die Urkundsbeteiligten als "verbindlich" anerkannten, ergab sich für V eine Wertminderung in Bezug auf seine Beteiligung an der GmbH in Höhe von 1.063.061,26 €. Zum Ausgleich dieses Verlusts verpflichteten sich der Kläger und B im notariellen Vertrag vom 15.11.2012 zu lebenslänglichen Zahlungen an V in Höhe von monatlich 14.500 €. Bei Vorversterben des V sollten diese Zahlungen an seine Ehefrau, die Mutter des Klägers und des B erfolgen, allerdings nur in Höhe von 75 %. Die als "Wertverlustvereinbarung (V)" bezeichnete Berechnung wurde von allen Gesellschaftern unterzeichnet und als Anlage zur notariellen Urkunde vom 15.11.2012 genommen.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) sah den Wertverlust des V durch die Ausgleichsvereinbarung vom 15.11.2012 als nicht vollständig ausgeglichen an und erblickte darin eine gemischte Schenkung von V an den Kläger und B. Das FA war der Ansicht, die Kapitalrücklage der GmbH sei für Zwecke der Berechnung des Wertverlusts nicht jedem der Gesellschafter zu einem Drittel, sondern allein dem V zuzurechnen, und stellte daher dem Wert der Rücklage vor Kapitalerhöhung in Höhe von 3.566.239 € den Wert der Rücklage nach Kapitalerhöhung in Höhe von 125.685 € und den vereinbarten Wertausgleich von 1.063.061 € gegenüber. In Höhe des Differenzbetrags ging es von einer hälftigen Bereicherung des Klägers und des B in Höhe von jeweils 1.188.746 € aus und setzte mit Bescheid vom 23.05.2016 Schenkungsteuer in Höhe von 157.180 € fest.

8 Gegen den Bescheid legte der Kläger Einspruch ein. Er machte geltend, das FA habe nicht berücksichtigt, dass der Kläger und B ihre Beteiligungen zum Buchwert in die GmbH eingebracht hätten.

9 Mit Einspruchsentscheidung vom 10.08.2017 setzte das FA die Schenkungsteuer auf 151.537 € herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück, da es auch unter Berücksichtigung der gemeinen Werte der eingebrachten Beteiligungen zu einer Vermögensminderung bei V gekommen sei. Das FA berechnete die hälftige Bereicherung des Klägers nunmehr mit 1.159.058 €, indem es dem Wert der Kapitalrücklage vor Kapitalerhöhung in Höhe von 3.566.239 € zuzüglich der Einlage des V in Höhe von 9.000 € seiner Beteiligung in Höhe von 1,623084 % am gemeinen Wert des Gesellschaftsvermögens in Höhe 11.956.371 € sowie den vereinbarten Wertausgleich von 1.063.061 € gegenüberstellte.

10 Mit Urteil vom 24.06.2020 - 7 K 2352/17 gab das Finanzgericht (FG) der Klage des Klägers statt und hob den Bescheid vom 23.05.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.08.2017 auf.

11 Das FG war der Auffassung, das FA sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass V seinen Mitgesellschaftern eine Zuwendung gemacht habe. Diese Ansicht verkenne, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage auf disquotalen Einlagen des V beruhe, die nach der im Einlagezeitpunkt geltenden Rechtslage nicht der Schenkungsteuer unterlegen hätten. Die Formulierung in den Gesellschafterbeschlüssen, dass der jeweilige Kapitalbetrag in die Kapitalrücklage des Unternehmens umgebucht werde als Kapitalrücklage des V ändere nichts daran, dass V im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung nur zu einem Drittel an der von ihm aufgebrachten Kapitalrücklage beteiligt gewesen sei. Die geleistete Einlage stelle Eigenkapital der GmbH dar, das allein der Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern zustehe.

12 Mit der gegen das FG-Urteil erhobenen Revision macht das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts geltend.

13 Das FG habe sich nicht hinreichend mit den rechtlichen Auswirkungen des Gesellschafterbeschlusses vom 01.07.2006 auseinandergesetzt, wonach bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechteinhaber und Eigentümer seines Anteils an der Kapitalrücklage bleibe. Dementsprechend hätte die Kapitalrücklage nicht den Gesellschaftern in Höhe ihrer jeweiligen Beteiligungsquoten, sondern allein dem V zugerechnet werden dürfen. Das FG habe nicht beachtet, dass der Vorgang der Einlageleistung als solcher nicht besteuert worden sei. Zu einer freigebigen Zuwendung des V im Verhältnis zu seinen Mitgesellschaftern sei es erst durch den im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung erfolgten Verzicht des V auf seine Ansprüche hinsichtlich seines Anteils an der Kapitalrücklage gekommen.

14 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

15 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

16 Er macht unter anderem geltend, der Gesellschafterbeschluss vom 01.07.2006 habe im Außenverhältnis keine Wirkung entfalten können. Eine Verbuchung der disquotalen Einlagen des V auf einem gesellschafterbezogenen Kapitalrücklagenkonto sei nicht erfolgt, da nur ein Kapitalrücklagenkonto der Gesellschaft bestanden habe. Mangels individueller Rücklagenzuordnung könne V keinen Anspruch gegen die GmbH auf Auskehrung "seiner" Kapitalrücklage gehabt haben. Das FA gehe auch zu Unrecht von einem subjektiven Schenkungswillen des V gegenüber seinen Söhnen aus. Dies zeige sich bereits daran, dass die Beteiligten im notariellen Vertrag vom 15.11.2012 eine Ausgleichsvereinbarung getroffen hätten. V habe die Berechnung des Ausgleichsanspruchs durch seinen steuerlichen Berater in Auftrag gegeben, um eine Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung zu gewährleisten. Er habe davon ausgehen können, dass der aus der geänderten Beteiligungsquote resultierende Wertverlust angemessen berücksichtigt worden sei.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Forderungsverzicht des V im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung der GmbH nicht den Tatbestand der freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) erfüllt. Das FA hat die Schenkungsteuer auch der Höhe nach zutreffend festgesetzt.

18 1. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Ob der Bedachte bereichert ist, bestimmt sich ausschließlich nach der Zivilrechtslage (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.08.2014 - II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241, Rz 37, 45). Als Bereicherung kommt dabei grundsätzlich jede Vermögensmehrung sowie jede Minderung von Schulden oder Belastungen beim Bedachten in Betracht (BFH-Urteil vom 17.03.2004 - II R 3/01, BFHE 204, 311, BStBl II 2004, 429, unter II.1.). Auch ein Forderungsverzicht kann Gegenstand einer freigebigen Zuwendung sein (BFH-Urteile vom 30.08.2017 - II R 46/15, BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 28 f. und vom 16.09.2020 - II R 33/19, BFH/NV 2021, 317, Rz 23).

19 2. Danach hat das FG das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu Unrecht mit der Begründung verneint, der Verzicht des V auf einen vollen Wertausgleich für seine Kapitalzuführungen führe

nicht zu einer Bereicherung seiner Mitgesellschafter, weil die Kapitalrücklage jedem der Gesellschafter in Höhe ihrer Beteiligungsquoten zugestanden habe.

20 a) Das FG hat verkannt, dass eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen ist.

21 aa) Die Kapitalrücklage ist zwar Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft; dieses steht allein der Gesellschaft und nicht dem Gesellschafter zu (vgl. BFH-Urteil vom 20.07.2018 - IX R 5/15, BFHE 262, 135, BStBl II 2019, 194, Rz 22, m.w.N.). Insbesondere erwirbt der Gesellschafter im Fall einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen nicht ein selbständiges Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Kapitalrücklage". Die Einzahlung in die Kapitalrücklage ist vielmehr in rechtlicher Hinsicht aufzuspalten in die Zuführung von Kapital zum Vermögen der Gesellschaft (Einlage) und die anschließende Einstellung des zugeführten Betrags in die Kapitalrücklage. Nur Erstere betrifft das Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft; die spätere Einstellung in die Rücklage ist ein rein gesellschaftsinterner Vorgang, der die Stellung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft nicht berührt. Deshalb entsteht auch bei Zuführung des Kapitals zu einer Kapitalrücklage nicht eine Berechtigung des Gesellschafters speziell in Bezug auf diese Rücklage, sondern die Einlage verstärkt lediglich die aus der Beteiligung erwachsende Gesellschafterstellung (BFH-Urteil vom 27.04.2000 - I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168, unter III.5.b).

22 bb) Die Zuordnung der Kapitalrücklage zum Eigenkapital der Gesellschaft schließt es nach allgemeiner Auffassung im Schrifttum jedoch nicht aus, dass Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage in entsprechender Anwendung von § 29 Abs. 3 Satz 2, § 72 Satz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) in der Weise gesellschafterbezogen zugeordnet werden können, dass etwa im Fall der Liquidation oder der Auflösung der Kapitalrücklage die geleisteten Beträge nur den Gesellschaftern zustehen sollen, die die Leistung ursprünglich erbracht haben, sodass die übrigen Gesellschafter nicht über ihre Beteiligung von der eingelegten Leistung profitieren. Dies gilt jedenfalls dann, wenn eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage nach der Satzung der GmbH möglich ist und die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss fassen (vgl. z.B. Priester, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2001, 795, 797; Blumers/Beinert/Witt, DStR 2002, 616, 617 f.; Schulze/Osterloh, Betriebs-Berater 2018, 427, 428; Kotzenberg/Riedel, Der Betrieb --DB-- 2019, 2655, 2656; Ott, DStR 2021, 897, 899; Karsten Schmidt/Scheller in Scholz, GmbHG, 12./13. Aufl., § 72 Rz 2a; vgl. auch BFH-Urteil vom 28.09.2021 - VIII R 25/19, BFHE 274, 457, Rz 14). Liegen diese Voraussetzungen vor, ist eine zivilrechtlich wirksam zustande gekommene gesellschafterbezogene Zuordnung der Kapitalrücklage grundsätzlich auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennen (so auch R E 7.5 Abs. 11 Satz 14 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019).

23 b) Eine gesellschaftsrechtlich zulässige und auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennende Vereinbarung entsprechender disquotaler Rückzahlungsansprüche in Bezug auf die Kapitalrücklage kann dazu führen, dass ein späterer Verzicht auf eine derartige Forderung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auslöst. Das FG ist hingegen von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Denn aus der Prämisse, die disquotale Einlage stelle Eigenkapital der Gesellschaft dar und stehe nicht den Gesellschaftern zu, hat es unzutreffend geschlussfolgert, dass die Kapitalrücklage den Gesellschaftern stets nur in Höhe ihrer Beteiligungsquoten zuzurechnen ist und der Verzicht auf disquotale Rückzahlungsansprüche, die auf einem Gesellschafterbeschluss beruhen, nicht zu einem schenkungsteuerbaren Vorgang führen kann. Das Urteil des FG war daher aufzuheben.

24 3. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen. Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.08.2017 ist rechtmäßig. Die Gesellschafter der GmbH haben wirksam eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zugunsten des V beschlossen (hierzu unter II.3.a). Daher hat V, indem er im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung der GmbH auf einen vollen Ausgleich der von ihm aufgebrachten Kapitalrücklage verzichtet hat, eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Verhältnis zu dem Kläger bewirkt (hierzu unter II.3.b). Das FA hat auch die Höhe der Schenkungsteuer zutreffend festgesetzt (hierzu unter II.3.c).

25 a) Die Gesellschafter der GmbH haben wirksam eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zugunsten des V beschlossen.

26 aa) Die Gesellschafter der GmbH haben mit Beschluss vom 01.07.2006 bestimmt, dass "insbesondere bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleibt, die Kapitalrücklagen also nicht im Verhältnis der Beteiligungen zu je 1/3 den Gesellschaftern zugerechnet werden".

Dieser Beschluss stand im Einklang mit der in § 9 Nr. 2 der Satzung enthaltenen Öffnungsklausel, die den Gesellschaftern ausdrücklich die Befugnis einräumte, eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Regelung in Bezug auf die "Zuweisung und Auflösung von Kapitalrücklagen" zu treffen. Der Beschluss vom 01.07.2006 beruhte danach auf einer satzungsmäßigen Grundlage, sodass er ohne Beachtung der für eine Satzungsänderung nach § 53 Abs. 3 Satz 1 GmbHG erforderlichen notariellen Beurkundung wirksam war (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 02.07.2019 - II ZR 406/17, DB 2019, 1783, Rz 57; vgl. auch Lawall, DStR 1996, 1169; MüKoGmbHG/Harbarth, 4. Aufl., § 53 Rz 47; Priester/Tebben in Scholz, GmbHG, 12./13. Aufl., § 53 Rz 27a; Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl., § 53 Rz 33).

27 Der Wirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses vom 01.07.2006 steht auch nicht entgegen, dass § 19 der Satzung vorsah, dass nicht nur Satzungsänderungen, sondern auch Nebenabreden der notariellen Beurkundung bedurften. Denn im Unterschied zu den gesetzlichen Beurkundungspflichten führt die Verletzung einer nur durch Satzung aufgestellten Beurkundungsvorschrift nicht zur Nichtigkeit, sondern lediglich zur Anfechtbarkeit des Beschlusses (BGH-Urteil vom 16.07.2024 - II ZR 71/23, DB 2024, 1875, Rz 37; vgl. auch Noack in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl., Anhang nach § 47 Rz 49; Schmidt/Nachtwey in Prinz/Winkeljohann, Beck'sches Handbuch der GmbH, 6. Aufl., § 4 Rz 174). Haben aber --wie hier-- sämtliche Gesellschafter zugestimmt, kann der Beschluss von keinem der Gesellschafter angefochten werden, denn die Zustimmung aller Gesellschafter führt für jeden Gesellschafter zum Verlust der Anfechtungsberechtigung (BFH-Urteil vom 28.09.2022 - VIII R 20/20, BFHE 278, 231, Rz 31; Lawall, DStR 1996, 1169, 1174; MüKoGmbHG/Harbarth, 4. Aufl., § 53 Rz 53; Priester/Tebben in Scholz, GmbHG, 12./13. Aufl., § 53 Rz 30a; Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl., § 53 Rz 30). Der einstimmige und nicht anfechtbare Beschluss vom 01.07.2006 über die disquotale Zuweisung der Kapitalrücklage war damit zivilrechtlich wirksam und bindend. Er ist mangels entgegenstehender Gründe auch in steuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennen.

28 bb) Die disquotale Zurechnung der Kapitalrücklage ging auch nicht deswegen ins Leere, weil es, wie der Kläger geltend macht, von vornherein an einer wirksamen Beschlussfassung der Gesellschafter über die Einstellung der Leistungen des V in die Kapitalrücklage der GmbH gefehlt habe. Ausweislich der im Jahr 2007 gefassten Gesellschafterbeschlüsse wurden die zunächst auf dem Gesellschafter-Verrechnungskonto des V bestehenden Verbindlichkeiten in die Kapitalrücklage der GmbH als "Kapitalrücklage V" umgebucht. Diese Beschlüsse wurden satzungsgemäß von der Mehrheit der Gesellschafter gefasst und waren daher wirksam. Sie waren auch deswegen bindend, weil sie durch den an der Beschlussfassung nicht teilnehmenden Gesellschafter nicht angefochten wurden.

29 b) Durch den Verzicht auf einen vollen Ausgleich des von ihm aufgebrachten Betrags der Kapitalrücklage im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung bei der GmbH hat V eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den Kläger bewirkt.

30 aa) Die objektive Bereicherung des Klägers liegt darin, dass er aufgrund des Forderungsverzichts des V die bei diesem aufgrund der Kapitalerhöhung entstandene Wertminderung seines Anteils nicht vollständig ausgleichen musste. Obwohl die Kapitalrücklage nach dem Gesellschafterbeschluss vom 01.07.2006 allein dem V zustand, wurde sie in der Wertverlustberechnung vom 15.11.2012 allen Gesellschaftern in Höhe ihrer jeweiligen Beteiligungsquote zugerechnet. Sie wurde damit trotz abweichender Beschlussfassung auch auf den Kläger und B verteilt, ohne dass diese hierfür einen entsprechenden Ausgleich zu leisten hatten. Hierin liegt ein vermögenswerter Vorteil, um den der Kläger und B bereichert worden sind.

31 bb) Der Kläger ist auch, wie es § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfordert, auf Kosten des V bereichert worden. Denn soweit V auf einen vollen Ausgleich der bei ihm eingetretenen Wertminderung verzichtet hat, ist bei ihm eine entsprechende Vermögensminderung eingetreten. Entgegen dem Vorbringen des Klägers in der mündlichen Verhandlung war diese Vermögensminderung nicht nur rein vorläufiger Natur. In der notariellen Urkunde vom 15.11.2012 wurde festgelegt, dass "die Veränderung der Kapitalbeteiligung (...) auch zu einer Veränderung der Ansprüche der Gesellschafter an und auf die Kapitalrücklage" führe. Zugleich erkannten sämtliche Gesellschafter die Wertverlustberechnung als "verbindlich" an. Diese getroffenen Vereinbarungen können nicht anders verstanden werden, als dass V auf einen vollen Ausgleich der bei ihm entstandenen Wertminderung endgültig verzichtet hat.

32 cc) Auch das subjektive Erfordernis einer freigebigen Zuwendung, nämlich der Wille des V zur Freigebigkeit, ist erfüllt.

33 (1) Hierfür genügt es, wenn sich der Zuwendende der (Teil-)Unentgeltlichkeit seiner Leistung bewusst ist. Bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge reicht regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds kommt es hingegen nicht an. Die Kenntnis des Zuwendenden hinsichtlich der Umstände, aus

denen sich die objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers ergibt, ist dabei regelmäßig prima facie zu unterstellen. Ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht ist nicht erforderlich (BFH-Urteile vom 29.10.1997 - II R 60/94, BFHE 183, 253, BStBl II 1997, 832 und vom 12.07.2005 - II R 8/04, BFHE 210, 474, BStBl II 2005, 845).

34 (2) Danach liegt der subjektive Tatbestand einer freigebigen Zuwendung vor. Dem V war bekannt, dass bei der Bestimmung der vom Kläger zu erbringenden Ausgleichsleistung die Kapitalrücklage der GmbH den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer quotalen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zugerechnet worden war, obwohl die Gesellschafter mit Beschluss vom 01.07.2006 bindend festgelegt hatten, dass jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklage bleibt, die Kapitalrücklage also nicht im Verhältnis der Beteiligungen sämtlichen Gesellschaftern zugerechnet werden sollte. Die Wertverlustberechnung, in der die Kapitalrücklage entsprechend den Beteiligungsquoten aufgeteilt wurde, wurde auch von V unterzeichnet und als Anlage zur notariellen Urkunde vom 15.11.2012 genommen. Damit war dem V im Zusammenhang mit der Durchführung der Kapitalerhöhung bewusst, dass die vom Kläger und B an ihn zu leistende Ausgleichszahlung den entstandenen Wertverlust nur teilweise ausgleichen würde. Das reicht für die Annahme des Bewusstseins der (Teil-)Unentgeltlichkeit aus, ohne dass es darauf ankommt, welche konkreten Motive für die Zuwendung des V im Vordergrund standen.

35 dd) Der Annahme einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aufgrund des Forderungsverzichts des V steht schließlich nicht entgegen, dass die Aufstockung der Kapitalrücklage der GmbH auf disquotalen Einlagen beruht, die nach der im Zeitpunkt der Einlageleistung maßgebenden Rechtslage nicht der Besteuerung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG unterlagen (vgl. § 37 Abs. 7 Satz 1 ErbStG). Denn Gegenstand des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids sind nicht die Einlageleistungen des V, sondern dessen Verzicht auf einen vollen Ausgleich der von ihm aufgebrachten Kapitalrücklage.

36 c) Das FA hat auch die Höhe der Schenkungsteuer zutreffend festgesetzt. Insbesondere ist das FA in der Einspruchsentscheidung vom 10.08.2017 zu Recht von einer Bereicherung des Klägers in Höhe von 1.159.058 € ausgegangen.

37 Nach den Feststellungen des FG, die der Kläger nicht mit Verfahrensrügen angegriffen hat und deshalb für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), war V nach der Kapitalerhöhung mit einem Anteil von 1,623084 % am Gesellschaftsvermögen der GmbH beteiligt. Der Wert seiner Beteiligung an dem vom FG festgestellten gemeinen Wert des Betriebsvermögens in Höhe von 11.956.371 € betrug daher 194.062 €. Vor der Kapitalerhöhung belief sich der Wert seiner Beteiligung auf 3.575.239 €, da von dem vom FG festgestellten gemeinen Wert des Betriebsvermögens in Höhe von 3.593.239 € die Bareinlagen des Klägers und B in Höhe von 18.000 € unstreitig abzuziehen waren. Die Kapitalerhöhung führte daher zu einem Wertverlust bei V in Höhe von 3.381.177 €. Die in der Wertverlustberechnung vom 15.11.2012 ermittelte Ausgleichszahlung in Höhe von 1.063.061 € glich diesen Wertverlust nur teilweise aus. Den Differenzbetrag in Höhe von 2.318.116 € hat das FA zu Recht jeweils zur Hälfte beim Kläger und bei B als Bereicherung angesetzt, weil sie jeweils in dieser Höhe durch den Forderungsverzicht des V von ihrer Ausgleichsverpflichtung befreit wurden. Die weiteren Berechnungsgrundlagen der angefochtenen Schenkungsteuerfestsetzung stehen zwischen den Beteiligten nicht in Streit, sodass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

38 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de