Urteil vom 17. November 2021, II R 21/20

Schenkungsteuer bei Amortisation von Geschäftsanteilen

ECLI:DE:BFH:2021:U.171121.IIR21.20.0

BFH II. Senat

ErbStG § 3 Abs 1 Nr 2 S 3, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 7 S 2, ErbStG § 20 Abs 1 S 1, GmbHG § 5 Abs 3 S 2, GmbHG § 34 Abs 1, GmbHG § 34 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 119 Nr 3, AO § 171 Abs 10 S 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 182 Abs 1 S 1, AO § 351 Abs 2

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 22. Oktober 2019, Az: 4 K 72/18

Leitsätze

§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG erfasst die Werterhöhung von Anteilen der verbleibenden Gesellschafter durch jegliche Einziehung von GmbH-Anteilen nach § 34 Abs. 1, 2 GmbHG und ist nicht auf Fälle der Zwangseinziehung von Anteilen beschränkt.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 23.10.2019 - 4 K 72/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) sowie drei weitere Personen (A, B und C) waren im Jahre 2007 Gesellschafter einer GmbH mit einem Stammkapital von insgesamt 324.000 €. Sie hielten jeweils einen Geschäftsanteil mit einer Stammeinlage von 81.000 €. Nach dem Gesellschaftsvertrag war die Einziehung von Geschäftsanteilen mit Zustimmung des betroffenen Gesellschafters jederzeit zulässig, ohne Zustimmung war sie unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Auch konnten die Gesellschafter die Übertragung des Gesellschaftsanteils auf die Gesellschaft oder eine zu benennende Person beschließen.

2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 22.05.2007 beschlossen die vier Gesellschafter einstimmig die Einziehung des Geschäftsanteils des A zum 31.12.2007. Als Einziehungsvergütung hatte die GmbH an A 75.000 € in 75 gleichen Monatsraten zu zahlen. Die Nennbeträge der verbleibenden drei Geschäftsanteile wurden jeweils um 27.000 € auf 108.000 € aufgestockt.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ gegenüber dem Kläger am 07.12.2011 wegen der Werterhöhung, die sein GmbH-Anteil erfahren habe, einen Schenkungsteuerbescheid. Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA am 04.12.2012 zurück. Zur Begründung seiner Klage machte der Kläger geltend, § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sei mangels Freigebigkeit, § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG wegen der Freiwilligkeit der Einziehung nicht anwendbar.

4 Nachdem das Betriebsstättenfinanzamt der GmbH mit Änderungsbescheid vom 23.11.2016 den Wert des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) mit 253 vom 100 pro 100 € Nennkapital gesondert festgestellt hatte, erließ das FA während des Klageverfahrens am 16.08.2019 einen Änderungsbescheid und setzte die Schenkungsteuer bei einer Bemessungsgrundlage von 41.800 € (1/3 des

Anteilswerts von 204.930 € abzüglich 63.720 € abgezinster Gegenleistung, abzüglich Freibetrag und Abrundung) auf 7.106 € fest.

5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Es habe keine rechtsgeschäftliche Anteilsübertragung, sondern eine Einziehung stattgefunden, auf die § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG anwendbar sei. Der Begriff der Einziehung erfasse nicht nur die Zwangseinziehung nach § 34 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), sondern auch die Einziehung nach § 34 Abs. 1 GmbHG mit Zustimmung des Anteilsberechtigten. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 275 veröffentlicht.

6 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG sowie Verfahrensmängel.

7 Unter § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG fielen nur Zwangseinziehungen. Die Wendung "auf Grund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag" wäre für die freiwillige Einziehung überflüssig. Die Vorschrift sei als Parallelvorschrift zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG geschaffen worden, die ihrer Natur nach nur Zwangseinziehungen umfassen könne. Für freiwillige Zuwendungen, die grundsätzlich schon nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar seien, hätte es eines Fiktionstatbestandes nicht bedurft. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), auf die das FG verweise, trage das Ergebnis nicht.

8 Ferner lägen Verfahrensmängel vor, da das FG entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) das klägerische Vorbringen nicht vollständig und einwandfrei berücksichtigt habe. Zum einen habe das FG dem Kläger eine Auffassung unterstellt, die er nicht vertreten habe, und sich auf dieser Grundlage nicht mehr sachgerecht mit seinem Vortrag befasst. Er sei nicht der Ansicht, es habe keine Einziehung, sondern eine rechtsgeschäftliche Anteilsübertragung vorgelegen, und eine Einziehung könne immer nur eine Zwangseinziehung sein. Er vertrete vielmehr die Auffassung, die freiwillige Einziehung sei kein Fall des § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG. Zum anderen sei es nicht richtig zu behaupten, der Kläger bestreite die Werte des Geschäftsanteils und des Erwerbs nicht mehr, um die Werte einfach zu unterstellen. Die entsprechenden Verfahren seien anhängig, eine Verständigung nicht zu erwarten.

9 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung, den Bescheid vom 07.12.2011, die Einspruchsentscheidung vom 04.12.2012 sowie den Änderungsbescheid vom 16.08.2019 aufzuheben.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG differenziere nicht nach den verschiedenen Formen der Einziehung.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Einziehung des Geschäftsanteils des A nach § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG bei dem Kläger zu einem Drittel der Schenkungsteuer unterliegt (Urteilsgründe 1. bis 3.). Das Urteil beruht nicht auf einem Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 3 FGO (Urteilsgrund 4.).

13 1. Als Schenkungen unter Lebenden nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gelten u.a. gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird, sowie gemäß § 7 Abs. 7 ErbStG bestimmte Formen der Anwachsung und des Wertzuwachses von GmbH-Anteilen bei Ausscheiden eines anderen Gesellschafters.

14 a) Der schenkungsteuerrechtliche Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verlangt in objektiver Hinsicht nach einer Vermögensverschiebung, d.h. einer Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und einer Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten und der (objektiven) Unentgeltlichkeit der Zuwendung, in subjektiver Hinsicht nach dem Bewusstsein des Zuwendenden, die Leistung ohne Verpflichtung und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung oder einem Gemeinschaftszweck zu erbringen (BFH-Urteil vom 16.09.2020 - II R 24/18, BFHE 272, 87, BStBl II 2021, 621, Rz 13). Die Vermögensverschiebung zwischen dem Schenker und dem Bedachten muss sich auf die Vermögenssubstanz beziehen. Bloße Wertverschiebungen führen nicht zu einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. BFH-Urteile vom 30.01.2013 - II R 38/11, BFHE 240, 287, BStBl II 2018, 656, Rz 16 bis 18; vom 27.08.2014 - II R 43/12, BFHE 246, 506, BStBl II 2015, 241,

Rz 37; vom 22.10.2014 - II R 26/13, BFHE 247, 456, BStBl II 2015, 239, Rz 11, 12, und konkret zu Anspruchsverzicht vom 30.08.2017 - II R 46/15, BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 31).

15 b) § 7 Abs. 7 ErbStG stellt bestimmte gesellschaftsrechtlich veranlasste Wertverschiebungen bei Ausscheiden eines Gesellschafters der Schenkung gleich, in Satz 1 solche durch Übergang dessen Anteils, in Satz 2 solche durch Werterhöhung der anderen Anteile.

16 aa) Mit § 7 Abs. 7 ErbStG hatte der Gesetzgeber auf die Wagnisrechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) und des BFH reagiert. Die ursprünglich auf den heutigen Satz 1 beschränkte Vorschrift sollte die vermögensrechtlichen Auswirkungen eines Wechsels im Bestand einer Personengesellschaft auf Grund Gesellschaftsvertrags erfassen, indem sie eine Schenkung des ausscheidenden Gesellschafters an die verbliebenen Gesellschafter in Höhe der jeweiligen Wertverschiebungen fingierte (dazu näher Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rz 396; BeckOK ErbStG/Felten, 13. Ed. [01.10.2021], ErbStG § 7 Rz 469). Den ggf. nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbaren derivativen Erwerb durch rechtsgeschäftliche Übertragung des Anteils erfasst sie nicht (BFH-Urteile vom 01.07.1992 - II R 70/88, BFHE 168, 380, BStBl II 1992, 921, unter II.1., und vom 06.05.2020 - II R 34/17, BFHE 269, 419, BStBl II 2020, 744, Rz 19). In Folge sollte auch der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) eingefügte heutige Satz 2 parallel zu der entsprechenden Ergänzung des § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG unberechtigte Steuervorteile verhindern, die entstehen können, wenn eine Einziehung gegen Minderentgelt beschlossen wird (BTDrucks 14/443, S. 41).

17 bb) Das in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geforderte subjektive Element ist kein Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 7 ErbStG. Der BFH hat zu der vormaligen Fassung des § 7 Abs. 7 ErbStG, dem heutigen Satz 1, erkannt, dass der ausscheidende Gesellschafter sich der Unentgeltlichkeit nicht bewusst sein muss (BFH-Urteil vom 01.07.1992 - II R 12/90, BFHE 168, 390, BStBl II 1992, 925, unter II.1.b). Das gilt auch für den durch die formale Anknüpfung an die Werterhöhung gekennzeichneten hinzugetretenen Erwerbstatbestand des Satzes 2 (ebenso Geck in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG, Rz 196).

18 2. § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG erfasst die Werterhöhung von Anteilen der verbleibenden Gesellschafter durch jegliche Einziehung von GmbH-Anteilen nach § 34 Abs. 1, 2 GmbHG und ist nicht auf Fälle der Zwangseinziehung von Anteilen beschränkt.

19 a) Wird auf Grund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag einer GmbH der Geschäftsanteil eines Gesellschafters bei dessen Ausscheiden eingezogen und übersteigt der sich nach § 12 ErbStG ergebende Wert seines Anteils zur Zeit seines Ausscheidens den Abfindungsanspruch, gilt nach § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG die insoweit bewirkte Werterhöhung der Anteile der verbleibenden Gesellschafter als Schenkung des ausgeschiedenen Gesellschafters. Mit dem Merkmal "eingezogen" knüpft die Norm an die in § 34 GmbHG geregelte Einziehung von Geschäftsanteilen bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer GmbH an. Die Einziehung (Amortisation) bedarf nach § 34 Abs. 1 GmbHG stets einer Grundlage im Gesellschaftsvertrag, ist nach Maßgabe von § 34 Abs. 2 GmbHG aber auch ohne Zustimmung des Anteilsberechtigten möglich (vgl. im Einzelnen etwa Kleindiek in: Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz Kommentar, 20. Aufl. 2020, § 34 GmbHG, Rz 29 ff.).

20 b) § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG erfasst beide Formen der Einziehung. Weder dem Wortlaut ("eingezogen") noch der Systematik oder dem Telos der Vorschrift ist eine Beschränkung auf die Einziehung nach § 34 Abs. 2 GmbHG zu entnehmen (ebenso BeckOK ErbStG/Felten, a.a.O., § 7 Rz 469; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 18. Aufl., § 7 Rz 165; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rz 409, 411, sowie Curdt in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG, Rz 191 bis 206).

21 aa) Mit einem engen Verständnis des § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG verbliebe die Gesetzeslücke, die die Vorschrift für Wertverschiebungen durch Ausscheiden eines Gesellschafters gerade schließen wollte. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist auf Einziehungen nicht anwendbar. Es fehlt an der erforderlichen Verschiebung hinsichtlich der Vermögenssubstanz. Auch die Einziehung mit Zustimmung bewirkt keinen derivativen Erwerb des Anteils durch rechtsgeschäftliche Übertragung. Vielmehr führt sie bei zunächst unverändertem Stammkapital zur Vernichtung des Geschäftsanteils (Westermann in Scholz, GmbHG, 12. Aufl., § 34 Rz 6, 62). Hieran ändert auch ein mit Rücksicht auf § 5 Abs. 3 Satz 2 GmbHG nachfolgender Aufstockungsbeschluss (vgl. dazu etwa Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 25.10.1991 - BReg 3 Z 125/91, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1992, 736; BGH-Urteil vom 02.12.2014 - II ZR 322/13, BGHZ 203, 303, Neue Juristische Wochenschrift 2015, 1385, Rz 23) nichts. Der aufgestockte Anteil ist auch im Umfang der Aufstockung nicht identisch mit dem eingezogenen Anteil. Er ist von der Einziehung zu trennen und hat bei unveränderter Beteiligungsquote lediglich nominelle Wirkung (Westermann in Scholz, GmbHG, a.a.O., § 34 Rz 68).

22 bb) Aus einem Vergleich mit § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStG folgt nichts anderes, weil die vorliegende Gestaltung ihrer Natur nach nur im Fall der Schenkung, nicht aber im Erbfall möglich ist. Der Umstand, dass zwei Vorschriften bewusst als Parallelvorschriften in das Gesetz eingefügt wurden, trägt zwar ggf. eine deckungsgleiche Beurteilung paralleler Fragen, sagt aber nichts über den notwendig differierenden Anwendungsbereich der Normen aus.

23 cc) Die in § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG enthaltene Wendung "auf Grund einer Regelung im Gesellschaftsvertrag" schränkt die Reichweite der Vorschrift nicht ein. Sie enthält keine Begrenzung auf bestimmte Regelungen im Gesellschaftsvertrag, etwa auf Regelungen zur Zwangseinziehung. Dies hätte ohne Weiteres ausdrücklich geregelt werden können. Der Einschub ist auch nicht deshalb funktionslos, weil jede Einziehung eine solche Regelung voraussetzt. Vielmehr ist der Einschub als Hinweis auf die Einziehungsvoraussetzungen des § 34 Abs. 1 GmbHG *und* des § 34 Abs. 2 GmbHG zu verstehen. Beide verlangen Regelungen im Gesellschaftsvertrag. Der Einschub zeigt daher, dass mit "eingezogen" die Einziehung i.S. des § 34 Abs. 1, 2 GmbHG und nicht etwa eine andere Rechtsfigur gemeint ist .

24 c) Erwerber und somit Steuerschuldner gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG sind die verbleibenden Gesellschafter (BFH-Urteil vom 04.03.2015 - II R 51/13, BFHE 249, 252, BStBl II 2015, 672, Rz 20).

25 3. Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Einziehung des GmbH-Anteils des ausgeschiedenen Gesellschafters A nach § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegt.

26 Es ist im Rahmen der ihm nach § 118 Abs. 2 FGO obliegenden Würdigung zu dem Ergebnis gelangt, dass die Gesellschafter am 22.05.2007 eine Einziehung mit Zustimmung des ausscheidenden Gesellschafters A i.S. des § 34 Abs. 1 GmbHG beschlossen haben. Die Würdigung steht nicht im Streit.

27 Die Einziehung unterfällt dem Anwendungsbereich des § 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG. Der Wert des eingezogenen Anteils wurde mit bindender Wirkung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gesondert festgestellt. Bei künftigen Änderungen des Feststellungsbescheids ist der Schenkungsteuerbescheid nach Maßgabe von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ggf. i.V.m. § 171 Abs. 10 Satz 1 AO zu ändern. Die Abfindung, deren kapitalisierter Wert ebenfalls unstreitig ist, bleibt deutlich hinter dem gesondert festgestellten Wert des Anteils zurück. Hinsichtlich der Differenz ist der Vorgang anteilig für jeden der Gesellschafter steuerbar und steuerpflichtig.

28 4. Ein Verfahrensfehler des FG ist nicht gegeben.

29 a) Mit dem Vorhalt, das FG habe sich mit seinem Vortrag nicht ordnungsgemäß befasst, rügt der Kläger eine Verletzung rechtlichen Gehörs i.S. des Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO. Die Rüge ist zwar insoweit berechtigt, als das FG mit seinen Formulierungen, der Kläger gehe letztlich von einer rechtsgeschäftlichen Anteilsübertragung aus, den klägerischen Vortrag nicht korrekt wiedergegeben hat. Es handelt sich jedoch lediglich um sprachliche Ungenauigkeiten. Das FG hat den Kläger tatsächlich richtig verstanden und sich mit dessen Rechtsvortrag auseinandergesetzt. Es hat in dem jeweiligen Zusammenhang ausdrücklich zwischen der Einziehung mit Zustimmung und der Zwangseinziehung unterschieden und so kenntlich gemacht, dass es nur meinte, der Kläger wolle die Einziehung mit Zustimmung "wie" eine rechtsgeschäftliche Anteilsübertragung behandelt wissen. Diese Interpretation ist zutreffend.

30 b) Dasselbe gilt im Hinblick auf die Werte des Geschäftsanteils. Das FG hat nicht diese Werte, sondern die Abzinsung der Abfindung als unstreitig bezeichnet. Auf die Frage, ob der Anteilswert selbst streitig ist, ist das FG nicht eingegangen. Hierauf kommt es im vorliegenden Verfahren auch nicht an. Das FG hat auf den letzten Feststellungsbescheid sowie die für die gesonderte Feststellung maßgebenden Rechtsgrundlagen des ErbStG und des BewG hingewiesen und so verdeutlicht, dass es ohne nähere Prüfung den gesondert festgestellten Wert angesetzt hat. Das ist nach § 351 Abs. 2 AO korrekt.

31 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de