Beschluss vom 14. März 2022, II B 25/21

Erbschaftsteuer: Höhe eines gesellschaftsvertraglich festgelegten Abfindungsanspruchs

ECLI:DE:BFH:2022:B.140322.IIB25.21.0

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 10 S 2, ErbStG § 12, FGO § 126 Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 09. März 2021, Az: 4 K 741/20 Erb

Leitsätze

NV: Ergibt sich die Höhe eines Abfindungsanspruchs aus einer Satzungsregelung einer GmbH, ist diese korporationsrechtliche Bestimmung nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus auszulegen. Subjektive Vorstellungen der beim Erstellen der betreffenden Klausel beteiligten Personen sind unbeachtlich (Anschluss an I. und IV. Senat des BFH).

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10.03.2021 - 4 K 741/20 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist neben seinem Bruder Miterbe zu ein Halb nach seiner am xx.xx.2017 verstorbenen Mutter. Zum Nachlass gehörte eine Beteiligung von 30 % an einer GmbH. Die aus dem Jahre 1989 stammende Satzung der GmbH enthielt für den Fall des Todes der Mutter Regeln, nach denen die GmbH unter bestimmten Voraussetzungen den ererbten Anteil gegen "Zahlung eines Abfindungsentgeltes, das dem realen Wert seines Anteils entspricht, bewertet nach den steuerrechtlichen Bewertungsrichtlinien in der jeweils gültigen Fassung (sogenannte Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren)" erwerben oder einziehen konnte. Die GmbH erwarb mit Vertrag vom xx.xx.2018 den dem Kläger aus dem Nachlass zustehenden Anteil von 15 % für 523.000 €. Dieser Wert war nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt worden.

2 Nachdem für den Anteil der Erblasserin ein Wert von 1.407.863 € gesondert festgestellt worden war, setzte der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) Erbschaftsteuer gegenüber dem Kläger fest und ging dabei von einem Anteilswert von 703.931 € aus.

3 Die Klage, mit der der Kläger den Ansatz der niedrigeren Abfindung nach § 10 Abs. 10 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) begehrte, blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass der gesellschaftsvertraglich festgelegte Abfindungsanspruch nicht unter dem nach § 12 ErbStG anzusetzenden Wert liege. Bei zutreffender Auslegung der Satzung der GmbH hätte die Bewertung des Anteils und damit die Höhe des Abfindungsanspruchs nicht nach dem Stuttgarter Verfahren, sondern mit dem gemeinen Wert erfolgen müssen. Dies zeige die Bezugnahme auf den "realen" Wert. Diesen abzubilden sei Ziel der aktuellen Bewertungsregeln. Das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 10 Abs. 10 Satz 2 ErbStG hat das FG offengelassen.

4 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht der Kläger einen Verfahrensmangel nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Gestalt eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 FGO geltend. Es hätte sich dem FG aufdrängen müssen, seinen Bruder als Gründungsgesellschafter dazu

zu befragen, was seinerzeit mit der Abfindungsregelung bezweckt gewesen sei. Er habe nicht damit gerechnet, dass das FG seinen Vortrag zu der Perspektive der Gründer nicht beachte, und deshalb selbst keinen Beweis angetreten.

5 Das FA vertritt die Auffassung, die Vorstellungen der damaligen Gesellschafter seien unerheblich, da die Satzung der GmbH als körperschaftsrechtliche Bestimmung allein objektiv auszulegen sei.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Beschwerde bleibt ohne Erfolg.

7 1. Die Beschwerde ist in entsprechender Anwendung von § 126 Abs. 4 FGO (dazu Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2020 - VIII B 141/19, BFH/NV 2021, 534, Rz 3) zurückzuweisen. Es war jedenfalls im Ergebnis zutreffend, die Klage ohne Zeugenvernehmung abzuweisen.

8 a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht ist zwar grundsätzlich ein verzichtbarer Verfahrensmangel i.S. von § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung, so dass das Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge zum Verlust des Rügerechts führt. Anders verhält es sich, wenn das FG eine konkrete Möglichkeit, den von seinem Rechtsstandpunkt aus entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären, nicht genutzt hat, obwohl sich ihm die Notwendigkeit der weiteren Aufklärung auch ohne Antrag nach Lage der Akten und dem Ergebnis der Verhandlung hätte aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 10.11.2020 - VII R 8/19, BFH/NV 2021, 1091, Rz 79). Der Senat lässt offen, ob nach diesen Maßstäben ein Sachaufklärungsmangel vorläge. Dieser setzte voraus, dass nach der Rechtsansicht des FG die Vorstellungen der Mitglieder der satzungsgebenden Gesellschafterversammlung 1989 betreffend die Abfindungsregelung relevant gewesen wären. Das ist dem Urteil nicht sicher zu entnehmen.

9 b) Es war im Ergebnis jedoch richtig, die Klage abzuweisen, ohne den Bruder zu hören. Welchen Sinngehalt die Gesellschafter seinerzeit der streitigen Formulierung beilegen wollten, ist aus Rechtsgründen unerheblich.

10 aa) Die Satzung der GmbH ist korporationsrechtlicher Natur. Ihre Vorschriften sind nach objektiven Gesichtspunkten einheitlich aus sich heraus nach Wortlaut, Sinn und Zweck der Regelung sowie ihrem systematischen Bezug zu anderen Satzungsvorschriften auszulegen. Umstände außerhalb der Satzung können grundsätzlich auch dann nicht herangezogen werden, wenn sie allen Mitgliedern und Organen bekannt sind (vgl. BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, unter II.3.a bb (2)). Das gilt auch für die Vorstellungen der bei Erstellen der betreffenden Klausel beteiligten Personen (BFH-Urteil vom 28.11.2007 - I R 94/06, BFHE 220, 51, BFH/NV 2008, 1270, unter II.3.b cc).

11 bb) Die Auslegung der Satzung durch das FG unterliegt der freien Nachprüfung durch das Revisionsgericht (BFH-Urteil in BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, unter II.3.a bb (1)) und über die entsprechende Anwendung von § 126 Abs. 4 FGO auch im Beschwerdeverfahren. Tatsächlich kann die Klausel nicht anders ausgelegt werden als es das FG getan hat. Die Formulierung "... realen Wert ..." ist juristisch nicht klar, wenn sie auch nach üblichem Sprachgebrauch den gemeinen Wert meinen dürfte. Die Wendung jedoch, dass die Bewertung nach den steuerrechtlichen Bewertungsrichtlinien in der jeweils gültigen Fassung vorzunehmen ist, ist eindeutig. Sie enthält unmissverständlich eine dynamische Verweisung. Es ist nicht eine bestimmte Bewertungsmethode zu wählen, sondern gerade diejenige, die den steuerrechtlichen Bewertungsrichtlinien zu dem Zeitpunkt entspricht, zu dem die Bewertung vorzunehmen ist. Der Klammerzusatz mit dem Hinweis auf das Stuttgarter Verfahren ist demgegenüber offenkundig nur als Erläuterung zu verstehen, wie diese Bewertung zu dem Zeitpunkt vorzunehmen gewesen wäre, zu dem die Satzung entstanden ist. Das FA und das FG sind nach diesem Grundsatz verfahren.

12 cc) Daran ändert sich nichts, falls die Parteien des Vertrags vom xx.xx.2018 die Klausel übereinstimmend anders ausgelegt haben sollten. § 10 Abs. 10 Satz 2 ErbStG knüpft ausdrücklich an den gesellschaftsvertraglich festgelegten Abfindungsanspruch, nicht an einen nach dem Erbfall abgeschlossenen abweichenden Vertrag und erst recht nicht an die tatsächlich gezahlte Abfindung an. Wie zu verfahren wäre, wenn ein Streit um den Inhalt der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen vergleichsweise beigelegt wird, ist im Streitfall nicht erheblich. Soweit in einem solchen Falle der Abfindungsberechtigte eine höhere Abfindung versteuern muss als er tatsächlich erhalten hat, ist umgekehrt diese Differenz aber auch nicht nach § 7 Abs. 7 Sätze 2 und 3 ErbStG zu versteuern.

13 2. Soweit der Kläger die Verletzung rechtlichen Gehörs i.S. von § 119 Nr. 3 FGO geltend macht, da das FG seinen Vortrag zu der Interpretation der Abfindungsklausel aus Sicht der Gründungsgesellschafter nicht beachtet habe, ist auch diese Rüge zumindest unbegründet. Das FG hat sich ausdrücklich damit auseinandergesetzt, welches Ziel die Gründungsgesellschafter mit der Bezugnahme einerseits auf den realen Wert, andererseits auf das Stuttgarter Verfahren verfolgt haben dürften. Es begründet keine Verletzung rechtlichen Gehörs, dass es sich der Einschätzung des Klägers nicht angeschlossen hat.

14 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

15 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de