

Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

## Schenkungsteuer bei Forderungsverzicht zwischen GmbH-Gesellschaftern im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 19.06.2024 – II R 40/21

### Überblick

Vergleiche zunächst den Überblick in der nachfolgenden Kommentierung zum Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 31.07.2024 (II R 20/22)

Im Besprechungsfall ging es anders als in der Entscheidung vom 31.07.2024 jedoch nicht um die schenkungsteuerrechtliche Einordnung der Gewährung eines Darlehens mit einem unter dem Marktzins vereinbarten Zinssatz, sondern um den Verzicht auf einen angemessenen Wertausgleich im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung in einer GmbH. Auch diesen Sachverhalt subsumiert der BFH im Ergebnis unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG).

Zu beurteilen war in dem im Tatsächlichen recht komplexen Besprechungsfall die Frage, ob eine gesellschaftsrechtliche Abrede in Gestalt einer von den Beteiligungsquoten abweichenden Zuordnung der Kapitalrücklage an einen Gesellschafter im Fall ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit schenkungsteuerrechtliche Auswirkungen haben kann.

### Der zu entscheidende Fall

Der Kläger, sein Vater (V) und sein Bruder (B) schlossen am 27.06.2006 einen notariell beurkundeten Vertrag über die Errichtung einer GmbH mit einem Stammkapital von 27.000 €. 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. Die Einlagen erbrachten sie bar.

Nach § 9 Nr. 2 der Satzung stand der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zu, sofern nicht eine andere Gewinnverteilung unter Zustimmung jedes benachteiligten Gesellschafters beschlossen werden würde. Entsprechendes galt für die Zuweisung und Auflösung der Kapitalrücklagen. Beschlüsse waren grundsätzlich mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen zu fassen. Änderungen der Satzung sowie Nebenabreden bedurften der notariellen Beurkundung.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Am 01.07.2006 fassten die Gesellschafter 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 insbes. 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.“

Zwischen Juli 2006 und Januar 2010 erbrachte V mehrere Bar- und Sachleistungen an die GmbH, die zuletzt als „Kapitalrücklage V“ gebucht wurden. Auf diese Weise wurde der Kapitalrücklage der GmbH insgesamt ein Betrag von 4,95 Mio. € zugeführt.

2012 beschlossen die Gesellschafter in einem notariellen Vertrag, 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, deren Buchwert jeweils ca. 2,4 Mio. € betrug. Die Differenz zu den übernommenen Kapitalerhöhungsgeschäftsanteilen von jeweils ca. 2,1 Mio. EUR wurde in die Kapitalrücklage der GmbH eingestellt.

Hierdurch verringerte sich die Beteiligung des V von 33,33 % auf rund 1,6 % und erhöhten sich die Beteiligungen des Klägers und die des B von jeweils 33,33 % auf ca. 49,2 %. Für den Verzicht des V auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung trafen die Beteiligten in dem notariellen Vertrag eine Ausgleichsvereinbarung, wonach die Veränderung der Kapitalbeteiligungen auch zu einer Veränderung der Ansprüche der Gesellschafter an und auf die Kapitalrücklage, führt. Hierdurch ergab sich für V eine Wertminderung in Bezug auf seine Beteiligung an der GmbH in Höhe von 1,0 Mio. €. Zum Ausgleich dieses Verlusts verpflichteten sich der Kläger und B zu lebenslänglichen Zahlungen an V von monatlich 14.500 €. Bei Tod des V sollten 75 % hiervon an seine Ehefrau, die Mutter des Klägers und des B, gezahlt werden.

Das Finanzamt (FA) sah den Wertverlust des V mit dieser Vereinbarung nicht als ausgeglichen an. Es handele sich wegen der Teilunentgeltlichkeit um eine sogenannte gemischte Schenkung von V an den Kläger und B.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Es nahm (bei genauer Darstellung der zugrundeliegenden Einsatzbeträge) an, die Kapitalrücklage 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 rund 3,6 Mio. € den Wert der Rücklage nach Kapitalerhöhung in Höhe von 125.685 € und den vereinbarten Wertausgleich von rund 1,06 Mio. EUR gegenüber. In Höhe des Differenzbetrags ging es von einer hälftigen Bereicherung des Klägers und des B aus und setzte Schenkungsteuer in Höhe von rund 157.000 € fest.

Nach erfolglosem Einspruch des Klägers gab das Finanzgericht seiner Klage statt. Die hiergegen gerichtete Revision des FA hatte Erfolg, der BFH hob das Urteil des Finanzgerichts auf und wies die Klage ab.

### **Die Begründung des BFH**

Der BFH stellt seiner Entscheidung folgenden Leitsatz voraus:

*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.*

Er hält den Beschluss der GmbH-Gesellschafter darüber, dass disquotale Einlagen nur dem einlegenden Gesellschafter zustehen und nicht im Verhältnis der Gesellschaftsbeteiligungen verteilt würden, für zulässig und daher für zivilrechtlich wirksam, er sei auch steuerrechtlich anzuerkennen.

Mit dem Gesellschafter-Beschluss vom 01.07.2006 sei im Einklang mit der in § 9 Nr. 2 der Satzung bestimmt worden, 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“. Der Beschluss habe daher auf einer satzungsmäßigen Grundlage beruht, sodass er ohne Beachtung der für eine Satzungsänderung nach § 53 Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) an sich erforderlichen notariellen Beurkundung wirksam gewesen sei.

Der Wirksamkeit stehe auch § 19 der Satzung nicht entgegen, der vorgesehen habe, dass nicht nur Satzungsänderungen, sondern auch Nebenabreden der notariellen Beurkundung bedurften. Denn im Unterschied zu den gesetzlichen Beurkundungspflichten führe die Verletzung einer nur durch Satzung aufgestellten Beurkundungsvorschrift nicht zur Nichtigkeit, sondern lediglich zur Anfechtbarkeit eines

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Beschlusses. Der vorliegende Beschluss sei allerdings als einstimmiger der Anfechtung nicht unterworfen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelte, wie der BFH im Urteil vom 31.07.2024 näher darstellt, als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert werde. Eine freigebige Zuwendung setze nach der bisherigen Rechtsprechung drei Aspekte voraus

- in objektiver Hinsicht, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führe und
- die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich sei, und
- in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit.

Vorliegend habe V durch den Verzicht auf einen vollen Ausgleich des von ihm aufgebrauchten Betrags der Kapitalrücklage eine freigebige Zuwendung in diesem Sinne an den Kläger bewirkt.

Die objektive Bereicherung des Klägers liege darin, dass er aufgrund des Forderungsverzichts des V die bei diesem aufgrund der Kapitalerhöhung entstandene Wertminderung seines Anteils nicht vollständig habe ausgleichen müssen. Obwohl die Kapitalrücklage nach dem Gesellschafterbeschluss vom 01.07.2006 allein dem V zugestanden habe, sei sie in der Wertverlustberechnung vom 15.11.2012 allen Gesellschaftern in Höhe ihrer jeweiligen Beteiligungsquote zugerechnet worden, ohne dass der Kläger und B hierfür einen vollwertigen Ausgleich zu leisten gehabt hätten. Hierin liege ein vermögenswerter Vorteil, um den der Kläger und B bereichert worden seien.

Diese Bereicherung sei ersichtlich auf Kosten des V erfolgt, der auf diesen Teil der Rücklage verzichtet habe.

V habe auch den erforderlichen Willen zur Freigebigkeit gehabt. Hierfür genüge es, wenn sich der Zuwendende, hier V, der (Teil-)Unentgeltlichkeit seiner Leistung bewusst sei. Bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge reiche regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus, ohne dass es auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes ankomme. Ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille sei dagegen nicht erforderlich.

Diese Voraussetzungen seien erfüllt. V sei (zumindest) auf Grund der Unterzeichnung der Wertverlustberechnung bekannt gewesen, dass bei der Bestimmung der Ausgleichsleistung die Kapitalrücklage der GmbH den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer quotalen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zugerechnet worden war, obwohl mit dem Beschluss vom 01.07.2006 bindend festgelegt worden sei, dass jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Kapitalrücklage bleibe, die Kapitalrücklage also gerade nicht im Verhältnis der Beteiligungen sämtlichen Gesellschaftern zugerechnet werden sollte.

Damit sei V bewusst gewesen, dass die vom Kläger und B an ihn zu leistende Ausgleichszahlung den entstandenen Wertverlust auf seine Kosten nur teilweise ausgleichen würde. Das reiche unabhängig von seinen Motiven für die Zuwendung für die Annahme des Bewusstseins der (Teil-)Unentgeltlichkeit aus.

Schließlich sei die Festsetzung der Steuer durch das FA auch der Höhe nach zutreffend.