

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.12.2009, II R 28/08

Disquotale Einlage von Vermögen in eine GmbH durch Gesellschafter keine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter

Leitsätze

1. Erhöht sich der Wert der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafters dadurch, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten, liegt keine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter vor (Bestätigung der Rechtsprechung, Abweichung von R 18 Abs. 3 ErbStR).

2. Dies gilt auch, wenn bei der Kapitalerhöhung einer GmbH die neu entstehende Stammeinlage durch eine Sacheinlage erbracht wird und diese Einlage mehr wert ist als die übernommene neue Stammeinlage .

Tatbestand

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war mit einem Anteil von 75.000 DM am insgesamt 300.000 DM betragenden Stammkapital einer GmbH (GmbH 1) beteiligt. Neben weiteren Personen war auch ihr Ehemann (E) Gesellschafter der GmbH 1.

Mit notariell beurkundetem Beschluss vom 28. Dezember 1994 erhöhten die Gesellschafter der GmbH 1 deren Stammkapital um 100.000 DM. Zur Übernahme der beiden neuen Stammeinlagen in Höhe von je 50.000 DM wurden E sowie ein weiterer Gesellschafter der GmbH 1 zugelassen. Die Stammeinlagen waren durch Einbringung der Geschäftsanteile an einer weiteren GmbH (GmbH 2), an deren Stammkapital diese beiden Gesellschafter je zur Hälfte beteiligt waren, zu erbringen. Der Gesellschafterbeschluss wurde wie vorgesehen vollzogen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) kam im Anschluss an eine Außenprüfung zu dem Ergebnis, der Wert der Beteiligungen an der GmbH 1 habe sich durch die Einbringung der Anteile an der GmbH 2 um 532 DM je 100 DM des Stammkapitals erhöht. Die sich daraus ergebende Erhöhung des Werts der Beteiligung der Klägerin an der GmbH 1 um 399.000 DM beruhe auf einer freigebigen Zuwendung des E an die Klägerin. Das FA setzte demgemäß gegen die Klägerin unter Berücksichtigung des in § 16 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) vorgesehenen Freibetrags von 250.000 DM Schenkungsteuer von 7.450 DM = 3.809,12 EUR fest. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch das in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2008, 1271 veröffentlichte Urteil mit der Begründung ab, die Klägerin sei durch die Erhöhung des Werts ihres Anteils an der GmbH 1 auf Kosten des E bereichert worden. Es sei dabei unerheblich, dass die Werterhöhung nur zur Hälfte auf der Einbringung der Beteiligung des E an der GmbH 2 in die GmbH 1 beruhe.

Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Das FG habe zu Unrecht das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung des E an sie angenommen.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 24. September 2007 und den Schenkungsteuerbescheid vom 7. August 2003 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, es liege eine freigebige Zuwendung des E an die Klägerin vor.

1. Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches). Erforderlich hierfür ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögenmehrung auf der Seite des Beschenkten (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. März 1985 II R 19/84, BFHE 143, 291, BStBl II 1985, 382, und vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258). Der Gegenstand der Schenkung richtet sich nach bürgerlichem Recht (BFH-Urteil vom 25. November 2008 II R 38/06, BFH/NV 2009, 772). Für die Frage, wer an einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beteiligt ist, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen ist (BFH-Urteile vom 29. November 2006 II R 42/05, BFHE 215, 529, BStBl II 2007, 319, und in BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258).

Erhöht sich der Wert der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafters dadurch, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten, liegt danach keine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter vor (BFH-Urteile vom 25. Oktober 1995 II R 67/93, BFHE 179, 157, BStBl II 1996, 160, und vom 19. Juni 1996 II R 83/92, BFHE 181, 88, BStBl II 1996, 616). Wegen der rechtlichen Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens der GmbH fehlt es in einem solchen Fall an einer zivilrechtlichen Vermögensverschiebung zwischen diesen Gesellschaftern (BFH-Urteil in BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258). Dies gilt auch, wenn bei der Kapitalerhöhung einer GmbH die neu entstehende Stammeinlage durch eine Sacheinlage erbracht wird und diese Einlage mehr wert ist als die übernommene neue Stammeinlage. Die vom FG angeführte ertragsteuerrechtliche Beurteilung der Kapitalerhöhung und Sacheinlage spielt für die Schenkungsteuer, die Verkehrsteuer ist, keine Rolle.

2. Die Einbringung des Anteils des E an der GmbH 2 in die GmbH 1 und die dadurch bewirkte Erhöhung des Werts des Anteils der Klägerin an der GmbH 1 stellt somit keine freigebige Zuwendung des E an die Klägerin dar. Soweit sich aus R 18 Abs. 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien eine andere Beurteilung ergibt, kann dem nicht gefolgt werden.