
Datum: 14.05.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 879/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0514.9K879.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 40/14

Tenor:

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kosten-erstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Erwerb eigener Geschäftsanteile durch die Klägerin einen schenkungssteuerlichen Tatbestand erfüllt, sofern der für den Erwerb gezahlte Kaufpreis unter dem gemeinen Wert der Anteile liegt.

2

Die Klägerin wurde am 1. Oktober 1999 gegründet und betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine Agentur für die Beratung, Strategie, Konzeption, Kommunikation, inhaltliche Gestaltung, Moderation und Organisation von Fortbildungsveranstaltungen (HRB 1 des Amtsgerichts B). Gesellschafter der Klägerin waren zunächst Herr C mit zwei Geschäftsanteilen im Nennwert von 6.750 € und 6.250 € und dessen Ehefrau, Frau A, mit einem Geschäftsanteil im Nennwert von 12.000 €.

3

Mit Übertragungsvertrag vom März 2004 (UR.Nr. 2 des Notars D aus E) übertrug die Gesellschafterin ihren Geschäftsanteil an der Klägerin auf die Klägerin selbst. Den hierfür vereinbarten Kaufpreis von 100.000 € überließ sie der Klägerin darlehensweise (vgl. § 3 des Vertrags). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Übertragungsvertrag vom März 2004 (Schenkungssteuerakte) verwiesen. Die Klägerin hat diese Anteile in

4

ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 als Umlaufvermögen ausgewiesen und zu Lasten des Gewinnvortrags gemäß § 272 Abs. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) eine Kapitalrücklage in Höhe von 100.000 € gebildet.

Das Finanzamt B führte bei der Klägerin ab dem 13. Oktober 2008 eine steuerliche Außenprüfung durch. Die Bp vertrat hinsichtlich der Übertragung der eigenen Geschäftsanteile auf die Klägerin die Auffassung, dass es sich hierbei um eine teilentgeltliche Übertragung gehandelt habe, da der vereinbarte Kaufpreis von 100.000 € nicht dem tatsächlichen Wert der Anteile entspreche. Das Finanzamt B zog hieraus für den verbliebenen Gesellschafter C die Folgerung, dass dieser einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt habe. Hierüber und insbesondere über die Höhe dieses Gewinns ist beim 15. Senat des Finanzgerichts Köln ein Klageverfahren anhängig (15 K 2664/11). 5

Bereits vor Beginn der Außenprüfung hatte das Finanzamt B den Beklagten über die Übertragung des eigenen Geschäftsanteils an die Klägerin informiert und den Übertragungsvertrag übersandt. Am 26. August 2008 hatte der Beklagte die Klägerin daraufhin zur Abgabe einer Schenkungssteuererklärung aufgefordert. 6

Die Klägerin vertrat bereits zu diesem Zeitpunkt die Auffassung, dass ihr kein Vermögensvorteil zugewendet worden sei, so dass keine Schenkungssteuererklärung abzugeben sei. Jedenfalls bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 für den verbliebenen Gesellschafter werde sie keine Schenkungssteuererklärung abgeben. 7

Am 13. Oktober 2009 erließ der Beklagte einen Schenkungssteuerbescheid über den Erwerb aus der Schenkung der ausgeschiedenen Gesellschafterin gegenüber dem verbliebenen Gesellschafter. Er ging im Schätzungswege von einem Wert des Erwerbs in Höhe von 626.930 € aus und setzte die Schenkungsteuer auf 47.985 € fest. Gegen diesen Bescheid legte der verbliebene Gesellschafter am 23. Oktober 2009 Einspruch ein. Am 26. Oktober 2009 setzte der Beklagte diesen Bescheid von der Vollziehung aus. Mit – undatiertem – Bescheid, abgesandt am 23. September 2010, hob er den Bescheid gemäß § 172 AO auf. 8

Ebenfalls am 23. September 2010 erließ er den streitgegenständlichen Schenkungssteuerbescheid über den Erwerb aus der Schenkung der ausgeschiedenen Gesellschafterin gegenüber der Klägerin. Dabei ging der Beklagte wiederum von einem Wert des Erwerbs in Höhe von 626.930 € aus und setzte die Steuer aufgrund der ungünstigeren Steuerklasse nunmehr auf 217.595 € fest. 9

Gegen den Bescheid legte die Klägerin am 20. Oktober 2010 Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. 10

Unter Bezugnahme auf ihre Ausführungen zu der Aufforderung zur Abgabe einer Schenkungssteuererklärung legte die Klägerin dar, dass aus ihrer Sicht keine Schenkung vorliege. Es sei bezeichnend, dass hinsichtlich des Einspruchs des verbliebenen Gesellschafters gegen den Einkommensteuerbescheid auch nach 14 Monaten keine Stellungnahme des Finanzamts erfolgt sei und im Schenkungssteuerbescheid nunmehr lapidar und ohne Begründung bei gleichem Sachverhalt einfach der Steuerschuldner ausgetauscht worden sei. 11

In der Sache fehle es an dem Tatbestandsmerkmal der Bereicherung der Klägerin. Der Beklagte habe nicht berücksichtigt, dass es sich um einen eigenen Anteil der Klägerin 12

handele und solchen nach der Zivilrechtsprechung für die Kapitalgesellschaft selbst kein Wert zukomme. So vermittelten diese Anteile der Kapitalgesellschaft weder ein Stimmrecht noch ein Recht auf Gewinnausschüttung. Der Erwerb eigener Anteile führe faktisch zu einer Teilliquidation mit einer Ausschüttung. Auch aus dem Leitfaden zur Bewertung von Geschäftsanteilen für ertragsteuerliche Zwecke und der Bewertung vom 17. November 2008 ergebe sich die Wertlosigkeit eigener Anteile. Denn die Bewertung gehe vom Ertragswert als maßgebenden Wert der Anteile aus, was wiederum einen ausschüttungsfähigen Gewinn erfordere. Aus eigenen Anteilen aber könne gerade kein Anspruch auf Gewinnausschüttung hergeleitet werden.

Der Beklagte setzte die Vollziehung des Schenkungssteuerbescheids mit Verfügung vom 25. Oktober 2010 aus. 13

Nach weiteren Erörterungen vom 29. Dezember 2010, 21. März 2011, 11. April 2011, 23. Mai 2011, 13. Oktober 2011, 23. November 2011 und 24. Januar 2012, die teilweise lediglich die Bewertung des übertragenen Geschäftsanteils und damit die Höhe der Zuwendung betreffen und auf die Bezug genommen wird, erließ der Beklagte am 15. Februar 2012 eine Teileinspruchsentscheidung, mit der er die Schenkungsteuer auf 198.730 € herabsetzte und den Einspruch im Übrigen, soweit hierdurch über ihn entschieden wurde, zurückwies. Nicht entschieden wurde mit der Teileinspruchsentscheidung über die der Übertragung zugrunde liegende Entgeltlichkeitsquote, soweit diese vom Verkehrswert des übertragenen Geschäftsanteils abhängig sei. 14

Im Rahmen der Einspruchsentscheidung ging der Beklagte nunmehr von einem steuerlichen Wert des übertragenen Anteils i.H.v. 584.243 € aus. Die Wertberechnung ergibt sich aus der der Einspruchsentscheidung beigefügten Anlage. 15

Dem Grunde nach stelle die Übertragung des Anteils am 29. März 2004 einen teilentgeltlichen Vorgang dar und sei daher hinsichtlich ihres unentgeltlichen Anteils schenkungssteuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes – ErbStG). Eine Bereicherung des Bedachten könne in jeder Vermögensmehrung oder in jeder Minderung seiner Schulden oder Belastungen liegen. Ob eine Bereicherung vorliege, sei zunächst nach bürgerlich-rechtlichen Bewertungsgrundsätzen unter Ansatz des Verkehrswerts des Zuwendungsgegenstands, vorliegend also dem Verkehrswert der übertragenen Gesellschaftsanteile, und der vom Bedachten erbrachten Gegenleistung, also der Kaufpreiszahlung von 100.000 €, zu entscheiden. Die Bereicherung lasse sich dagegen nicht aus ertragssteuerrechtlichen oder bilanzsteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften herleiten. Die von der Klägerin herangezogene zivilrechtliche Rechtsprechung sei daher nicht maßgeblich, ebenso wenig die Tatsache, dass der Klägerin selbst keine Stimmrechte oder Gewinnbezugsrechte aus eigenen Anteilen zustünden. Entscheidend sei, dass der Klägerin handelbare Wirtschaftsgüter übertragen worden seien und sie den darin enthaltenen Gewinn durch Veräußerung realisieren könne. 16

Obwohl der gemeine Wert der Anteile noch nicht vollständig ermittelt worden sei, liege eine offensichtlich erhebliche Wertdifferenz zu dem vereinbarten Kaufpreis vor, da nach eigenem Vortrag der Klägerin der Anteil jedenfalls mehr als das Dreifache des Kaufpreises wert gewesen seien. Auch der subjektive Tatbestand einer Schenkung sei damit erfüllt. Die Schenkerin habe zum einen offenkundig in dem Bewusstsein gehandelt, zur Vermögenshingabe rechtlich nicht verpflichtet gewesen zu sein. Zum anderen sei ihr bekannt gewesen, dass eine wertmäßige Diskrepanz zwischen dem übertragenen Geschäftsanteil und dem hierfür erhaltenen Kaufpreis bestand. Hierfür genüge es, dass dem Schenker die Diskrepanz nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen als solche bekannt sein 17

muss, ohne dass es auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschiedes ankomme. Als Geschäftsführerin sei die Schenkerin mit der Vermögens- und der Ertragssituation der Klägerin hinreichend vertraut gewesen. Die Ertragslage der Klägerin sei offenkundig so gewesen, dass sich seit Gesellschaftsgründung eine rasche Wertsteigerungen des Gesellschaftsvermögens einstellen konnte. Das körperschaftsteuerliche Einkommen habe zu dem Zeitpunkt der Übertragung durchweg bei über 200.000 € im Jahr gelegen.

Es sei unerheblich, dass nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Ehemann der Schenkerin als verbliebener Gesellschafter und nicht die Klägerin Begünstigter der Zuwendung sei und dass die Finanzverwaltung zu dieser Frage in der Vergangenheit eine abweichende Auffassung vertreten habe. Der Schenkungsteuer unterliegende Leistungen eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft seien freigebige Zuwendungen an die Gesellschaft, nicht an die Gesellschafter. Der gegenteiligen früheren Verwaltungsauffassung habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 9. Dezember 2009 (II R 28/08) widersprochen und festgestellt, dass auch hier die Maßgeblichkeit des Zivilrechts gelte. Für die Frage, wer an einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beteiligt sei, komme es ausschließlich auf die Zivilrechtslage und nicht darauf an, wem nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise Vermögen oder Einkommen zuzurechnen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten, insbesondere zur Höhe der vom Beklagten angenommenen Schenkung, wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 18

Hiergegen hat die Klägerin am 19. März 2012 Klage erhoben, mit der sie weiterhin die Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides begehrt. 19

Sie stellt im Wesentlichen darauf ab, dass eigene Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft für diese keinen Vermögenswert darstellten und damit auch nicht Gegenstand einer Vermögensmehrung sein könnten. Kennzeichnend für eine Schenkung im Sinne des ErbStG sei die Vermögensverschiebung, d.h. die Vermögensminderung auf der Seite des Schenkenden und die Vermögensmehrung auf der Seite des Beschenkten. Zutreffend sei die Auffassung des Beklagten, dass für die Schenkungssteuer grundsätzlich die Maßgeblichkeit des Zivilrechts zu beachten sei. Allerdings ziehe er hieraus für die Besonderheit des Erwerbs eigener Anteile einer Kapitalgesellschaft nicht die richtige Schlussfolgerung, da zivilrechtlich eigene Anteile keinen Wert darstellten (BGH-Urteil vom 20. September 2011, II ZR 234/09 sowie diverse Nachweise aus der gesellschaftsrechtlichen Literatur). Aus diesem Grunde sei die Klägerin nicht bereichert worden, da ihr durch die Übernahme eigener Anteile keine Mittel zugeflossen und kein zusätzliches Betriebskapital zugeführt worden sei. Seien aber nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs eigene Geschäftsanteile einer Kapitalgesellschaft wertlos, so sei nicht nachvollziehbar, warum der Beklagte dieser maßgeblichen zivilrechtlichen Sichtweise nicht folge. Nach dem Bilanzmodernisierungsgesetz sei eine Bilanzierung von eigenen Anteilen als eigene Vermögenswerte ohnehin nicht mehr zulässig. Zwar gebe es ertragsteuerliche Entscheidungen des BFH, wonach auch eigenen Anteilen einer Kapitalgesellschaft ein Wert zukommen solle. Der BFH betone aber auch ausdrücklich, dass für die Erbschaftsteuer ausschließlich die Zivilrechtslage maßgeblich sei. Die insoweit abweichende Rechtsprechung des BFH zur Ertragsteuer könne daher vorliegend keine Anwendung finden. 20

Das Vorgehen des Beklagten stelle zudem eine nicht zulässige Rückwirkung dar. Die streitgegenständliche Übertragung habe im Jahre 2004 stattgefunden. Nach der gefestigten Rechtsprechung und geltenden Verwaltungsauffassung im Jahre 2004 habe der Vorgang nicht zu einer Schenkungsteuer bei der Klägerin führen können. Die damals geltenden Erbschaftsteuerrichtlinien (R 18) seien davon ausgegangen, dass Zuwendungsempfänger 21

jeweils der bereicherte Gesellschafter gewesen sei. Dieser Verwaltungsauffassung habe der BFH erst im Urteil vom 9. Dezember 2009 (II R 28/08) widersprochen. Daraufhin und damit mehr als sechs Jahre nach dem streitgegenständlichen Sachverhalt habe die Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung geändert und aus diesem Grunde den zunächst gegenüber dem verbliebenen Gesellschafter ergangenen Schenkungssteuerbescheid aufgehoben. Die Klägerin habe im Jahr 2004 darauf vertrauen dürfen, dass die jahrzehntelange Handhabung durch die Finanzverwaltung auch für den streitgegenständlichen Sachverhalt bestand habe.

Schließlich ergebe sich aus dem Urteil des BFH vom 30. Januar 2013 (II R 6/12), dass im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen oder Kapitalrückzahlungen existierten, aber kein Raum für freigebige Zuwendungen sei. 22

Die Klägerin beantragt, 23

den Schenkungssteuerbescheid über den Erwerb aus der Schenkung der Frau A vom 23. September 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2012 aufzuheben. 24

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen. 26

Er hält an seiner in der Teileinspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest. Soweit sich die Klägerin über ihr bisheriges Vorbringen hinaus auf Vertrauensschutzgesichtspunkte berufe bzw. das Rückwirkungsverbot verletzt sehe, werde darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH Verwaltungsvorschriften grundsätzlich keinen Vertrauensschutz für Steuerpflichtige begründen könnten. Entscheidend sei alleine, dass die Besteuerung nach der am Übertragungstichtag maßgeblichen Gesetzeslage zu erfolgen habe. Spätere Gesetzesänderungen müssten außer Betracht bleiben. 27

Das Urteil des BFH vom 30. Januar 2013 (II R 6/12) sei für den vorliegenden Fall nicht tragend, da Gegenstand des Verfahrens weder eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung noch eine Kapitalrückzahlung einer Gesellschaft an einen Gesellschafter sei. Vielmehr seien Anteile einer Gesellschafterin teilentgeltlich an die Gesellschaft veräußert worden. Es habe mithin eine Zuwendung an eine Gesellschaft bei gleichzeitigem Ausscheiden der bisherigen Gesellschafterin stattgefunden. Der BFH habe in vorgenannter Entscheidung lediglich das Verhältnis der ertragsteuerlichen verdeckten Gewinnausschüttung zum schenkungssteuerlichen Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geklärt, nicht aber die schenkungssteuerliche Wertung einer teilentgeltlichen Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Zudem stünde, wenn man mit dem Urteil des BFH vom 30. Januar 2013 annehme, dass generell jegliche freigebigen Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften und Gesellschafterin von vornherein ausgeschlossen wären, dies in offenkundigen Widerspruch zu dem Urteil des BFH vom 9. Dezember 2009 (II R 28/08), wonach es für die Frage, wer an einer freigebigen Zuwendung beteiligt sei, auf die Zivilrechtslage ankomme. Diese Rechtsprechung habe der BFH nicht aufgegeben. 28

Ferner käme vorliegend, wenn man eine freigebige Zuwendung unter Lebenden und damit ein Fall des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verneinen würde, § 7 Abs. 7 ErbStG zur Anwendung, wonach als Schenkung auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende 29

Übergang des Anteils eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft auf die Gesellschaft gelte.

Entscheidungsgründe 30

Die Klage ist begründet. 31

Der angefochtene Schenkungssteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, so dass der Bescheid aufzuheben war (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Übertragung des Geschäftsanteils an der Klägerin am 29. März 2004 durch die Gesellschafterin auf die Klägerin selbst erfüllt im Verhältnis zwischen der Klägerin und der Gesellschafterin keinen schenkungssteuerlichen Tatbestand. 32

1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. 33

a) Eine freigebige Zuwendung setzt dabei in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist; in subjektiver Hinsicht bedarf es eines Willens des Zuwendenden zur Freigebigkeit. 34

Erforderlich für eine Zuwendung ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Schenkers und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Beschenkten (BFH-Urteile vom 6. März 1985 II R 19/84, BFHE 143, 291, BStBl II 1985, 382, vom 7. November 2007 II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258 und vom 9. Dezember 2009 II R 28/08, BFHE 228, 169, BStBl II 2010, 566). 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 damit 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 sowie in BFHE 228, 169, BStBl II 2010, 566). 35

Eine Zuwendung ist freigebig, wenn und soweit der Zuwendende dafür keine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen Zusammenhang stehende gleichwertige Gegenleistung erhält. Eine freigebige Zuwendung kann bei fehlender gleichwertiger Gegenleistung auch in Form einer gemischten Schenkung erfolgen. 36

b) Es kann offen bleiben, ob entsprechend der von der Klägerin vertretenen Auffassung es im Streitfall bereits an einer Bereicherung der Klägerin und damit an einer Zuwendung fehlt, weil eigenen Anteilen einer Kapitalgesellschaft zivilrechtlich kein Wert beizumessen sei. Der erkennende Senat hat Bedenken, ob er sich dieser Betrachtung für Zwecke der Schenkungssteuer anschließen könnte. Zutreffend verweist zwar die Klägerin auf die zivilrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, wonach eigene Anteile einer Kapitalgesellschaft nicht Gegenstand einer Sacheinlage sein können, da durch die Übertragung der eigenen Anteile auf die Kapitalgesellschaft dieser real kein neues Kapital zugeführt werde und die Kapitalgesellschaft aufgrund des - damals geltenden - § 272 Abs. 4 Satz 1 HGB eine Sonderrückstellung in gleicher Höhe zu bilden habe (BGH-Urteil vom 20. September 2011 II ZR 234/09, DStR 2011, 2362 m.w.N. zu der wohl allgemeinen zivilrechtlichen Meinung in der Fachliteratur). Diese von der gesellschaftsrechtlichen Literatur 37

geteilte Rechtsprechung betrifft jedoch die gesellschaftsrechtliche Frage der Kapitalaufbringung und -erhaltung bei Kapitalgesellschaften und lässt es unberührt, dass auch in diesem Fall der Kapitalgesellschaft handelbare Wirtschaftsgüter übertragen werden, deren Wert und deren stillen Reserven durch Veräußerung realisiert werden können. Aus diesem Grunde geht der BFH in gefestigter Rechtsprechung jedenfalls in ertragssteuerrechtlicher Hinsicht davon aus, dass eigenen Anteile einer Kapitalgesellschaft für die Gesellschaft ein zumindest durch Veräußerung realisierbarer Wert zukommt, auch wenn die Anteile wertlos erschienen, solange sie sich in der Hand der Gesellschaft befinden, da sie der Gesellschaft selbst keine Gesellschafterrechte vermitteln (vgl. bspw. BFH-Beschluss vom 3. März 2009 I B 51/08, BFH/NV 2009, 1280; BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 I R 44/04, BFHE 209, 123, BStBl II 2005, 522; bestätigend auch BFH-Beschluss vom 3. März 2010 I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131; auch schon BFH-Urteil vom 6. Dezember 1995 I R 51/95, BFHE 179, 326, BStBl II 1998, 781). Es erscheint dem Senat vor dem Hintergrund dieser ertragssteuerrechtlichen Rechtsprechung zweifelhaft, die für das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht anerkannte Maßgeblichkeit des Zivilrechts in dem Sinne zu verstehen, dass die Übertragung von eigenen Anteilen auf eine Kapitalgesellschaft bei dieser nie zu einer Bereicherung führen könne.

c) Hierauf kommt es aber im Streitfall aus dem Grunde nicht an, dass – eine Vermögensübertragung von der Gesellschafterin auf die Klägerin entgegen der dargestellten Bedenken unterstellt – diese Zuwendung an die Klägerin jedenfalls nicht freigebig, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

38

Der BFH entscheidet in ständiger Rechtsprechung, dass eine Zuwendung, die in rechtlichem Zusammenhang mit einem Gemeinschaftszweck steht, nicht als unentgeltlich anzusehen ist (BFH-Urteile vom 12. Juli 1979 II R 26/78, BFHE 128, 266, BStBl II 1979, 631, unter 1. a; vom 1. Juli 1992 II R 70/88, BFHE 168, 380, BStBl II 1992, 921, unter II.2.; vom 24. August 2005 II R 28/02, BFH/NV 2006, 63, unter II.1. b, aa, vom 15. März 2007 II R 5/04, BStBl II 2007, 472, unter II.6., und vom 17. Oktober 2007 II R 63/05, BFHE 218, 429, BStBl II 2008, 381). Als Gemeinschaftszweck ist insbesondere auch der gesellschaftsvertraglich bestimmte Zweck einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, zu dessen Erreichung sich die Gesellschafter zusammengeschlossen haben. Übertragen die Gesellschafter im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses Vermögen auf die Kapitalgesellschaft, dient dies dem Gesellschaftszweck (Leistung societatis causa; vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 II R 16/93, BFHE 180, 464, BStBl II 1996, 454). Eine solche Vermögensübertragung ist daher als gesellschaftsrechtlicher Vorgang und nicht als Schenkung oder freigebige Zuwendung an die Gesellschaft zu beurteilen (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz, Stand: September 2013, § 7 Rn. 182, 186; Moench in Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz, Stand: Juni 2012, § 7 Rn. 176; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, 16. Aufl. 2012, § 7 ErbStG Rn. 74ff.; Schuck in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Bewertungsgesetz, 2. Aufl., § 7 ErbStG, Rn. 180; Loose, Der Betrieb 2013, 1080; Viskorf, ZEV 2012, 442, 443; Fuhrmann/Potsch, NZG 2012, 681, 682; Wälzholz, ZEV 2008, 273; van Lishaut, FR 2013, 891, 893). Dies gilt auch für den vorliegenden Fall, in dem die Gesellschafterin ihre Geschäftsanteile an der Klägerin selbst auf die Klägerin übertragen hat. Sofern hierin eine Vermögensübertragung liegt, der keine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht, ist diese in gleichem Maße gesellschaftsrechtlich veranlasst, wie jede Übertragung anderer Wirtschaftsgüter unter dem gemeinen Wert auch. Es ist nicht ersichtlich, aus welchem Grunde für die Beurteilung der Veranlassung der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter nach dem Gegenstand des übertragenen Wirtschaftsguts zu differenzieren

39

sein sollte.

An der damit fehlenden Freigebigkeit der Übertragung ändert sich nichts dadurch, dass die Gesellschafterin ihre gesamte Beteiligung auf die Klägerin übertragen hat und daher im Anschluss nicht mehr Gesellschafterin war, so dass sich die Übertragung aus diesem Grunde als ihre letzte gesellschaftsrechtlich veranlasste Handlung darstellt. Jedenfalls im Zeitpunkt der Übertragung ihres Geschäftsanteils war sie noch Gesellschafterin, so dass nach Auffassung des erkennenden Senats auch die Übertragung noch im Hinblick auf ihre gesellschaftsrechtliche Stellung vorgenommen wurde. Die Leistung eines Gesellschafters in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft ist aus dem Grunde nicht als freigebig anzusehen, weil sie im Rahmen der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Pflicht zur Förderung des Gesellschaftszwecks und im Hinblick auf die Teilhabe des Gesellschafters am möglichen gemeinschaftlichen Erfolg erfolgt. Dies bedeutet aber nicht, dass eine Vermögensübertragung eines Gesellschafters in das Vermögen der Kapitalgesellschaft kurz vor oder – wie im Streitfall – zeitgleich mit Beendigung der Gesellschafterstellung nicht mehr gesellschaftsrechtlich veranlasst und damit freigebig wäre. Zwar steht der Leistung des Gesellschafters in das Vermögen der Kapitalgesellschaft in diesem Fall nicht die Erwartung einer möglichen Teilhabe am erhöhten künftigen Erfolg der Gesellschaft gegenüber. Dies ist aber auch nicht erforderlich. Vielmehr ist zu beachten, dass die gesellschaftsrechtlichen Einlagen und Beiträge der Gesellschafter in ein Leistungsgeflecht eingebettet sind und der Erfolg der gemeinsamen Zweckverfolgung immer ungewiss ist, so dass die einzelne Leistung des Gesellschafters nicht an ihrer konkreten Auswirkung auf die verhältnismäßige Vermögensbeteiligung oder den Ertragsanteil gemessen werden kann. Aus diesem Grunde ist es z.B. auch ohne Belang, ob die Gesellschaft Überschüsse erzielt, die den Erwartungen der Gesellschafter entsprechen oder ihren Leistungen zumindest äquivalent sind. (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, a.a.O., § 7 Rn. 184). Die Einbindung des Gesellschafters in das Pflichten- und Leistungsgeflecht der Gesellschafter untereinander sowie zwischen Gesellschaft und Gesellschafter führt auch dazu, dass die Leistung eines Gesellschafters in das Vermögen der Gesellschaft auch kurz vor Beendigung der Gesellschafterstellung noch dem gemeinsamen Zweck dient, was der Freigebigkeit der Leistung entgegensteht.

d) Zu Unrecht beruft sich der Beklagte zur Stützung seiner Auffassung auf das Urteil des II. Senats des BFH vom 9. Dezember 2009 (II R 28/08, BFHE 228, 169, BStBl II 2010, 566). Der BFH hat in dieser Entscheidung zur disquotalen Einlage – wie bereits im Urteil zur verdeckten Gewinnausschüttung durch Leistungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person vom 7. November 2007 (II R 28/06, BFHE 218, 414, BStBl II 2008, 258) – allein über die Frage entschieden, wer in diesen Fällen Beteiligter des Zuwendungsverhältnisses ist. Er hat in diesen Urteilen im Hinblick auf die Eigenständigkeit des Gesellschaftsvermögens einer GmbH entschieden, dass es nur zu einer Vermögensübertragung zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft kommt, nicht aber zwischen den Gesellschaftern untereinander bzw. zwischen dem Gesellschafter und der ihm nahestehenden Person. Der BFH hat dagegen mitnichten seine bisherige, oben dargestellte Rechtsprechung geändert, wonach die verdeckte Einlage eines Gesellschafters in das Vermögen der Kapitalgesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und aus diesem Grunde gerade nicht freigebig im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfolgt. Mit Urteil vom 30. Januar 2013 (II R 6/12, BFHE 240, 178) hat der BFH nunmehr für die verdeckte Gewinnausschüttung durch fremdunübliche Zahlungen an dem Gesellschafter nahestehende Personen klargestellt, dass hierin keine freigebige Zuwendung der Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter liegt, weil in diesem Verhältnis neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen gibt. Er hat in dieser Entscheidung zur verdeckten

Gewinnausschüttung argumentativ auf seine Rechtsprechung zur Vermögensübertragung eines Gesellschafters auf seine Kapitalgesellschaft zurückgegriffen und nochmals bestätigt, dass derartige Leistungen nicht als freigebige Zuwendungen an die Kapitalgesellschaft zu beurteilen sind. Der erkennende Senat sieht sich daher mit seiner Auffassung im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH.

e) Auf die von den Beteiligten hinsichtlich der zeitlichen Entwicklung der Verwaltungsauffassung ausführlich erörterte Frage des Vertrauensschutzes kommt es mangels Verwirklichung des Tatbestandes des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht an. 42

2. Der Gesetzgeber hat auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur schenkungssteuerlichen Behandlung disquotaler Einlagen mit der Einführung des § 7 Abs. 8 ErbStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BGBl I 2011, 2592) reagiert. Er strebte mit dieser Gesetzesänderung im Hinblick auf die Urteile des BFH vom 9. Dezember 2009 (II R 28/08) und vom 7. November 2007 (II R 28/06) die Fortentwicklung einer gleichheitsgerechten Besteuerung von Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften an (so BT-Drucks. 17/7524, S. 6). Nach der Neuregelung in § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG hat die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei Leistungen in das Gesellschaftsvermögen als möglicher Zuwendungsgegenstand zu gelten, was der BFH mit Hinweis auf die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für die Frage, wer an einem Zuwendungsverhältnis beteiligt ist, verneint hatte. Allerdings gilt die Vorschrift des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gemäß § 37 Abs. 7 Satz 1 ErbStG erst für Zuwendungen ab dem 13. Dezember 2011 und damit für die streitgegenständliche Übertragung der Geschäftsanteile vom 29. März 2004 unstreitig noch nicht. 43

3. Der Tatbestand des § 7 Abs. 7 ErbStG ist im Streitfall entgegen der Auffassung des Beklagten ebenfalls nicht erfüllt. 44

a) Gemäß § 7 Abs. 7 ErbStG gilt als Schenkung auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Ausscheidens nach § 12 ErbStG ergibt, den Abfindungsanspruch übersteigt. 45

Die Vorschrift rechnet die Bereicherung, die den anderen Gesellschaftern oder der Gesellschaft beim Ausscheiden eines Gesellschafters gegen nicht vollwertige Abfindung zufällt, zum Erwerb durch Schenkung unter Lebenden. Die Bedeutung dieser speziellen Regelung gegenüber der Grundvorschrift in § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG liegt darin, dass sie geringere Anforderungen an den Willen des Ausscheidenden zur Freigebigkeit stellt und insbesondere die Einbettung des Anteilsübergangs in die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen der Gesellschafter unberücksichtigt lässt. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG ist dabei im Zusammenhang mit § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG zu sehen. Während § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG eine Regelung für den Übergang des Anteils eines Gesellschafters bei dessen Tod trifft, regelt § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG die schenkungssteuerlichen Folgen des Übergangs des Anteils eines Gesellschafters bei dessen Ausscheiden, wobei der Vergleich mit § 3 ErbStG ergibt, dass hier das Ausscheiden aus anderen Gründen als durch Tod gemeint sein soll. § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG setzt dabei Abfindungsklauseln voraus, die zu einem unter dem Steuerwert der Beteiligung liegenden Abfindungsbetrag führen (vgl. Meincke, ErbStG, a.a.O., § 7 Rn. 142). 46

b) § 7 Abs. 7 ErbStG gilt allerdings nicht für Fälle wie dem Streitfall, in denen das Ausscheiden des Gesellschafters freiwillig aufgrund einer individuellen Übertragungsvereinbarung und damit nicht auf Gesetz oder dem Gesellschaftsvertrag beruht; diese sind entweder schenkungsteuerrechtlich neutral oder nach dem Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als freigebige Zuwendung zu beurteilen (zur Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften BFH-Urteil vom 1. Juli 1992 II R 70/88, BFHE 168, 380, BStBl II 1992, 921; Geck in Kapp/Ebeling, a.a.O., § 7 Rn. 193; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 7 Rn. 407; Meincke, a.a.O., § 7 Rn. 146 m.w.N.; offen Weinmann in Mönch/Weinmann, a.a.O., § 7 Rn. 249; a.A. koordinierter Ländererlass vom 14. März 2012, BStBl I 2012, 331, Tz. 2.4.1). Denn § 7 Abs. 7 ErbStG ist kein Auffangtatbestand dergestalt, dass die verdeckte Einlage von eigenen Anteilen in eine Kapitalgesellschaft schenkungssteuerpflichtig wäre, obwohl die Schenkungssteuerpflicht nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mangels Freigebigkeit ausscheidet. Vielmehr ist § 7 Abs. 7 ErbStG eine spezielle Vorschrift zur Besteuerung der Wertdifferenz zwischen dem Wert des Geschäftsanteils und dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Abfindungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters und auch nur auf diese Sachverhalte anwendbar. Andernfalls wäre nicht einzusehen, warum die verdeckte Einlage von eigenen Anteilen in eine Kapitalgesellschaft auch außerhalb der Grundnorm des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Schenkungsteuer auslösen sollte, die verdeckte Einlage von allen anderen einlagefähigen Wirtschaftsgütern dagegen nicht. Eine spezielle und damit der Regelung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorgehende Regelung hat der Gesetzgeber nicht mit § 7 Abs. 7 ErbStG, sondern erst mit § 7 Abs. 8 ErbStG geschaffen, der jedoch auf den streitgegenständlichen Übertragungsvorgang vom 29. März 2004 noch keine Anwendung findet.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 48

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache sowie wegen des anhängigen Revisionsverfahrens zur Frage der schenkungssteuerlichen Beurteilung von nicht ausgeglichenen Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern (Az.: II R 44/13) zuzulassen. 49