

44

Nachschlagewerk: ja
BGHZ: nein

BGB § 2126

Die nach § 17 des Einkommensteuergesetzes im Fall der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung anfallende Steuer ist eine außerordentliche Last, die als auf den Stammwert der Erbschaft angelegt zu sehen ist.

BGH, Urt. v. 25. März 1968 - III ZR 12/68 - LG Düsseldorf

49

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

III ZR 12/68

URTEIL

Verkündet am

25. März 1968

Schorn,

Justizangestellter

als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

1. des Rechtsanwalts Klaus D [REDACTED],
Dü [REDACTED], C [REDACTED]allee [REDACTED],
2. des Wirtschaftsprüfers Dipl.-Kfm. Dr. Günter K [REDACTED],
Dü [REDACTED], G [REDACTED]straße [REDACTED],

als Testamentsvollstrecker über den Nachlaß des am 24.
März 1965 verstorbenen Fabrikanten Albert H [REDACTED] aus
Dü [REDACTED],

Beklagten und Revisionskläger,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. [REDACTED] -

gegen

Frau Sylvia H e [REDACTED] geb. M [REDACTED],
Dü [REDACTED], C [REDACTED]allee [REDACTED],

Klägerin und Revisionsbeklagte,

- Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte Prof.Dr. [REDACTED]
und Dr. [REDACTED] -.

49

Der III. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 11. März 1968 unter Mitwirkung der Bundesrichter Dr. Kreft, Dr. Arndt, Dr. Hußla, Keßler und Sonnabend

für Recht erkannt:

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil der 8. Zivilkammer des Landgerichts Düsseldorf vom 3. November 1967 wird zurückgewiesen.

Die Beklagten haben die Kosten des Revisionsverfahrens zu tragen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Der am 24. März 1965 verstorbene Ehemann der Klägerin hat durch Verfügungen von Todes wegen seine Ehefrau unter der Aussetzung von Vorausvermachnissen zur befreiten Vorerbin, zwei Neffen von ihm zu Nacherben bestimmt sowie Testamentsvollstreckerschaft angeordnet. Testamentsvollstrecker sind die beiden Beklagten. Zu dem Nachlaß gehörten Aktien der ein Aktienkapital von insgesamt nom. DM 7.500.000 aufweisenden Ha[REDACTED]-Han[REDACTED]-la AG in V[REDACTED] (eines Familienunternehmens). Hiervon standen nom. DM 5.000.000 dem Erblasser zu, die restlichen nom. DM 2.500.000 befanden sich bei der Ha[REDACTED] AG in Zug/Schweiz, einer 100%igen Tochtergesellschaft



der A[REDACTED] Holding AG in Zug/Schweiz, deren Aktienkapital nom. sfr. 1.000.000 beträgt. Der Erblasser besaß hiervon nom. sfr. 850.000 und hatte auf die restlichen nom. sfr. 150.000 ein befristetes Optionsrecht.

Zur Zeit des Erbfalls waren sämtliche Aktien der Ha[REDACTED]-Han[REDACTED] AG in V[REDACTED] an die Schweizerische Bankgesellschaft in Zürich zur Sicherung eines der A[REDACTED] Holding AG gegebenen Kredits verpfändet, mit dem die A[REDACTED] Holding AG die Ha[REDACTED] AG in Zug zur Übernahme von jungen Aktien im Betrage von DM 1.000.000 zum Kurse von 350 % in Stand setzen sollte, die aus einer am 1. März 1965 vorgenommenen Kapitalerhöhung bei der Ha[REDACTED]-Han[REDACTED] AG in V[REDACTED] von DM 6.500.000 auf DM 7.500.000 hervorgegangen waren.

Die Beklagten erreichten durch Vereinbarung mit der genannten Bank eine kurzfristige Verlängerung des spätestens Ende Februar/Anfang März 1966 zur Rückzahlung fälligen Kredits und entschlossen sich, da die Bank nicht länger kreditieren wollte und befürchten ließ, sie werde von ihrem Pfandrecht Gebrauch machen, die mit dem Pfandrecht belegten Aktien selbst zu veräußern. Sie verkauften sie zu dem ungefähr dem tatsächlichen Wert der Aktien entsprechenden Kurs von 225 %, so daß der Verkaufspreis für die aus dem Besitz des Erblassers stammenden Aktien von nom. DM 5.000.000 DM 11.250.000 betrug, von dem die rund DM 750.000 ausmachenden Unkosten des Verkaufs abgingen.

Die Klägerin wird, weil sie als Vorerbin Eigentümerin der Aktien war, gemäß der Vorschrift des § 17 des Einkommensteuergesetzes, nach der der Gewinn aus

der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer wesentlich am Kapital der Gesellschaft beteiligt war, bei gegebenen Umständen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gerechnet wird, wegen des Veräußerungsgewinns zur Einkommensteuer herangezogen werden. Zuzüglich der Kirchensteuer rechnen die Parteien mit einer Steuerschuld von DM 2.250.000.

Die Parteien sind sich darüber uneins, ob diese Steuerschuld im Verhältnis zwischen Vorerben und Nacherben von den letzteren oder von der Klägerin, ggf. von ihr aus ihren Einkünften aus dem Nachlaß oder aus ihrem Privatvermögen, zu bestreiten ist. Die etwa 40 Jahre alte Klägerin hat ein Privatvermögen von knapp DM 2.000.000; ihre Reineinkünfte (nach Abzug aller Unkosten vor Abzug der Steuer) aus dem Nachlaß werden sich, wenn von ihnen die genannten DM 2.250.000 nicht abgezogen werden, auf jährlich rund DM 350.000 belaufen.

Mit einer Teilklage hat die Klägerin gebeten,

die Beklagten zu verurteilen, nach Erlaß des Einkommensteuerbescheids für die Klägerin für das Jahr 1966 auf die danach von der Klägerin zu entrichtende Einkommensteuer DM 20.000 aus den Mitteln der Erbschaft des verstorbenen Fabrikanten Albert He [REDACTED] an das Finanzamt Düsseldorf-Nord zu zahlen.

Diesem Antrag hat das Landgericht stattgegeben.

Mit einer Sprungrevision verfolgen die Beklagten ihren Antrag auf Klagabweisung weiter. Die Klägerin bittet um Zurückweisung der Revision.

Entscheidungsgründe:

Das angefochtene Urteil hat der Klage unter zwei Gesichtspunkten stattgegeben. Es sieht einmal die nach § 17 EStG auf den Veräußerungsgewinn zu entrichtende Steuer als eine auf den Stammwert der Erbschaftsgegenstände gelegte außerordentliche Last an, die nach § 2126 Satz 1 BGB im Verhältnis zum Vorerben der Nacherbe zu tragen habe. Dann erklärt es den Klaganspruch unter dem Gesichtspunkt einer notwendigen Aufwendung aus § 2124 Abs. 2 BGB mit der Begründung für gerechtfertigt: Hier sei die Steuerschuld nicht etwa wie bei der Soforthilfe- oder einer in anderen Gesetzen auferlegten Vermögensabgabe ohne besonderen Anlaß, sondern erst durch eine Disposition über das betreffende Vermögen, nämlich als Folge der von den Beklagten vorgenommenen Veräußerung entstanden; diese sei von allen Beteiligten für notwendig gehalten worden, um eine dem Nachlaß offenbar nachteilige Verwertung der Ha[REDACTED]-Han[REDACTED]-Aktien durch den Pfandgläubiger abzuwenden, und sei daher als eine außergewöhnliche Erhaltungsmaßnahme im Sinne der eben genannten Bestimmung zu beurteilen; die dadurch entstandenen Unkosten einschließlich der nach § 17 EStG anfallenden Steuer seien dann Aufwendungen zum Zweck der Erhaltung von Nachlaßgegenständen, die die Klägerin als Vorerbin aus der Substanz der Erbschaft bestreiten und deren Erbringung aus der Substanz der Erbschaft sie von den Beklagten verlangen dürfe.

Auch wenn man bei dieser Fallgestaltung annehmen wollte, das Landgericht habe der Klage aus zwei Klagegründen oder doch unter zwei rechtlichen Gesichtspunkten mit selbständigem Streitstoff stattgegeben derart,

daß die Revision, um überhaupt erfolgreich sein zu können, nach beiden Richtungen innerhalb der hierfür vorgesehenen Frist eine der Bestimmung des § 554 Abs. 3 ZPO gerecht werdende Revisionsbegründung geben müßte, bleibt zugunsten der Revision zu bedenken: Die vorliegende Revisionsbegründungsschrift beanstandet, wenn auch in dürftiger Weise, die Anwendung von § 2124 Abs. 2 BGB, indem sie mit der Ausführung, bei der in Rede stehenden Abgabe handle es sich um eine echte Einkommensteuer, die auf Grund eines Ertrages, der durch die Verwertung der Aktien entstanden sei, angefallen sei, zugleich in Zweifel ziehen will, daß die Steuer unter dem Gesichtspunkt von außergewöhnlichen Erhaltungskosten zugesprochen werden kann. Daß die Revisionsbegründung hierbei nicht so scharf, wie dies das Landgericht getan hat, im Blick auf § 2124 Abs. 2 BGB auf die Außergewöhnlichkeit des Aktienverkaufs, sondern auf die Außergewöhnlichkeit der Belastung abstellt, ist letztlich unschädlich. Denn auch eine sachlich-rechtlich verfehlte Revisionsbegründung kann eine nach § 554 Abs. 3 ZPO ausreichende Revisionsbegründung darstellen.

Mithin ist die Revision nicht an einer verfahrensrechtlichen Überlegung scheitern zu lassen. Ihr ist jedoch aus sachlich-rechtlichen Gründen der Erfolg zu versagen. Der jetzt erkennende Senat tritt nämlich grundsätzlich den Gründen bei, aus denen heraus das Landgericht die Steuer aus § 17 EStG als eine außergewöhnliche, auf den Stammwert der Erbschaft gelegte Last angesehen hat, und führt hierzu seinerseits noch aus:

Nach § 17 EStG gehört zu den Einkünften des Gewerbebetriebes auch der Gewinn aus der Veräußerung

von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Besteuert wird aber der Veräußerungsgewinn, das ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, wobei grundsätzlich der Veräußerungsgewinn zur Einkommensteuer nur herangezogen wird, soweit er den Teil von DM 20.000 übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht, und wobei gemäß § 34 EStG auf Antrag die Einkommensteuer für die in dem Einkommen enthaltenen außerordentlichen Einkünfte des § 17 nach dem Steueränderungsgesetz 1965 auf 10 bis 30 v.H. der außerordentlichen Einkünfte zu bemessen ist, nach dem Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 27. Februar 1968 nach einem ermäßigten Steuersatz, der die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes ausmacht, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuertabelle auf den gesamten zu versteuernden Einkommensbetrag anzuwenden wäre. Wenn also auch § 17 EStG die nicht entnommenen, sondern in der Kapitalgesellschaft thesaurierten Gewinne erfassen will, so wird doch für die Besteuerung auf den sich in dem Veräußerungspreis und dem entsprechenden Veräußerungsgewinn niederschlagenden Wert der zur Veräußerung gelangenden Vermögenssubstanz abgehoben. Der dabei erzielte Veräußerungsgewinn mag die bisher nicht entnommenen Einkünfte in sich schließen, kann sich aber sehr wohl auch dadurch ergeben oder erhöhen, daß das Vermögen der Kapitalgesellschaft als solches - höherer Wert von der Gesellschaft gehörenden Grundstücken oder Patenten u.a. - im Werte gestiegen ist. Auf den entsprechenden Veräußerungsgewinn aber ist die Besteuerung ausgerichtet. Berechnungsgrundlage für sie ist eben der nach dem Wert der Sache, nicht nach dem Wert der Nutzungen berechnete Veräußerungsgewinn.

Weiter ist zu bedenken: Die Steuer wird in aller Regel einen erheblichen Betrag ausmachen, der nach dem Gesetz als einmalige Leistung, ohne zu den einzelnen Beträgen in Beziehung gesetzt zu werden, zu entrichten ist, wobei die Aufbringung aus der Vermögenssubstanz als das Gegebene erscheint. Auf die regelmäßige Gestaltung, nicht auf die eines einzelnen Falles ist abzustellen.

Betrachtet man dies alles zusammen, so stellt sich die Steuer des § 17 EStG als eine außerordentliche Last, und zwar als eine solche dar, die als auf den Stammwert der Erbschaft angelegt zu sehen ist.

Mithin erweist sich die Revision als unbegründet und ist mit der Kostenfolge aus § 97 ZPO zurückzuweisen.

Dr. Kreft

Dr. Arndt

Dr. Hußla

Keßler

Sonnabend