Urteil vom 01. Oktober 2014, II R 43/14

Übertragung einer Kommanditbeteiligung als freigebige Zuwendung - Schenkungsteuerrechtliche Unbeachtlichkeit einer nach dinglichem Vollzug erfolgten Vertragsneufassung

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, HGB § 161

vorgehend FG Münster, 23. Mai 2012, Az: 3 K 1771/11 Erb

Leitsätze

NV: Bei Anteilen an Personengesellschaften ist Gegenstand der Zuwendung die sich aufgrund der Übertragung der Kapitalbeteiligung ergebende Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem. Dies setzt voraus, dass der Schenker dem Beschenkten das Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam überträgt .

Tatbestand

1 I. Die Eltern der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) waren Kommanditisten der A GmbH & Co. KG (KG). Die Mutter der Klägerin hielt einen Kommanditanteil in Höhe von 450.000 DM, der Vater einen in Höhe von 1.050.000 DM. Komplementärin ohne Anteil am Gesellschaftsvermögen war die B GmbH (GmbH), an der der Bruder der Klägerin und die Eltern der Klägerin zu jeweils 1/3 beteiligt waren. Alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer der GmbH waren der Bruder der Klägerin und ihr Vater.

2 Nach § 6 des notariell beurkundeten Vertrags vom 29. Dezember 2006 trat die Mutter ihren Kommanditanteil an der KG in Höhe von 375.000 DM an C, eine Schwester der Klägerin, und in Höhe von 75.000 DM an den Bruder der Klägerin ab. Der Vater trat seinen Anteil in Höhe von 300.000 DM an den Bruder der Klägerin und in Höhe von jeweils 375.000 DM an die Klägerin und deren Schwester D ab. Die Übertragung erfolgte jeweils unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen Nießbrauchs für die Übertragenden bzw. den jeweils Letztversterbenden. Weiter war vereinbart, dass die Erwerber die Kommanditanteile unter Lebenden und von Todes wegen nur auf Mitgesellschafter oder Abkömmlinge übertragen konnten.

3 Ebenfalls am 29. Dezember 2006, aber noch vor der Übertragung der Kommanditanteile, schlossen die Eltern als Kommanditisten und die GmbH als Komplementärin einen neuen Kommanditvertrag. Darin ist unter § 9 Nr. 6 geregelt, dass das Stimmrecht der Gesellschafter dem Anteil am Gesellschaftskapital entspricht und im Falle eines Nießbrauchs dem Nießbraucher zustehen soll.

4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30. März 2007 vereinbarten die Klägerin, ihre Geschwister und ihre Eltern eine Ergänzung der Bestimmung in § 6 des Vertrags vom 29. Dezember 2006. Danach übertragen die Eltern ihre Kommanditanteile jeder zu je 1/4 auf jedes Kind, so dass die Kinder im Ergebnis mit Kommanditanteilen in Höhe von jeweils 375.000 DM beteiligt sein sollten.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Schenkungsteuererklärungen der Klägerin und deren Geschwister und setzte mit gleichlautenden Bescheiden vom 4. August 2008 die Schenkungsteuer unter Ansatz des anteiligen Wertes der Kommanditbeteiligungen in Höhe von jeweils 555.764 € (25 % des Wertes des gesamten Kommanditanteils der Mutter) und unter Berücksichtigung der Freibeträge nach § 16 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (ErbStG) und der Steuerbegünstigungen des § 13a ErbStG auf jeweils 13.156 € fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung). In den geänderten Bescheiden vom 27. August 2008 wurde die unverändert festgesetzte Steuer mit einem höheren Betrag gestundet.

6 Im Anschluss an eine bei der Klägerin und deren Geschwistern durchgeführte Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass es im vorliegenden Fall an einer Mitunternehmerinitiative der Beschenkten fehle, und setzte mit

gleichlautenden Bescheiden vom 22. April 2010 die Schenkungsteuer ohne Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13a Abs. 1 ErbStG und des Bewertungsabschlags nach § 13a Abs. 2 ErbStG auf jeweils 52.605 € fest.

7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren von der Klägerin und ihren Geschwistern gemeinsam erhobene, auf Aufhebung aller Bescheide, hilfsweise auf Aufhebung der Änderungsbescheide vom 22. April 2010 gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit der Begründung ab, der Freibetrag und der Wertabschlag könnten mangels Mitunternehmerstellung der Klägerin und ihrer Geschwister nicht berücksichtigt werden. Die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2033 veröffentlicht.

8 Dagegen richtet sich die von den Geschwistern zunächst gemeinsam erhobene, nach Abtrennung der Verfahren ihrer Geschwister von der Klägerin allein betriebene Revision. Sie vertritt die Ansicht, die Übertragung des Kommanditanteils erfülle schon nicht den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. In jedem Fall seien jedoch der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG und der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu berücksichtigen, denn sie habe durch die Übertragung eine Mitunternehmerstellung erlangt.

9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 18. April 2011 aufzuheben und die Schenkungsteuer unter Abänderung der Bescheide vom 4. August 2008, vom 27. August 2008 und vom 22. April 2010 auf 0 € herabzusetzen, hilfsweise, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 18. April 2011 und den Bescheid vom 22. April 2010 aufzuheben.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und der angefochtenen Bescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). FA und FG sind zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin von ihrer Mutter Kommanditanteile übertragen bekommen hat.

12 1. Das FA hat in den angefochtenen Schenkungsteuerbescheiden einen Rechtsvorgang besteuert, der keine freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) der Mutter an die Klägerin begründet.

13 a) Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Sie setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist. Dies erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Dafür, ob dies der Fall ist, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage an (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 2007 II R 33/06, BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28; vom 28. Juni 2007 II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669, und vom 18. September 2013 II R 63/11, BFH/NV 2014, 349, Rz 11; jeweils m.w.N.).

14 b) Bei Anteilen an Personengesellschaften ist Gegenstand der Zuwendung die sich aufgrund der Übertragung der Kapitalbeteiligung ergebende Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem (BFH-Urteil vom 30. November 2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900). Dies setzt voraus, dass der Schenker dem Beschenkten das Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam überträgt, andernfalls erlangt er keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen (BFH-Urteil vom 1. Juli 1992 II R 108/88, BFHE 168, 386, BStBl II 1992, 923).

15 c) Die Mutter hat der Klägerin keinen Kommanditanteil an der KG zivilrechtlich wirksam übertragen. Nach § 6 des Vertrags vom 29. Dezember 2006 trat sie ihren Kommanditanteil lediglich an die Schwester der Klägerin und deren Bruder ab. Die Klägerin selbst hat von ihrem Vater Kommanditanteile in Höhe von 375.000 DM übertragen bekommen. Diese Übertragung ist jedoch nicht Gegenstand der angefochtenen Bescheide.

16 Die Vereinbarung der Klägerin mit ihren Eltern und Geschwistern vom 30. März 2007 führt zu keinem anderen Ergebnis. Danach übertragen die Eltern zwar jeweils 1/4 ihrer Kommanditanteile auf jedes ihrer vier Kinder. Diese Vereinbarung ging jedoch ins Leere, da die Eltern bereits zuvor, durch Vertrag vom 29. Dezember 2006, ihre Kommanditanteile abgetreten und damit die Übertragung dinglich vollzogen hatten. Es handelt sich bei der Regelung im Vertrag vom 30. März 2007 --anders als betitelt-- auch nicht um eine "Ergänzung" der entsprechenden Regelung im Vertrag vom 29. Dezember 2006, denn die Vertragsbeteiligten haben die Regelung in § 6 des Vertrags mit einem anderen Inhalt neu gefasst. Dieser Neufassung kommt keine schenkungsteuerrechtliche Bedeutung zu.

17 2. Da das FG dies nicht erkannt hat, war die Entscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide sind mangels freigebiger Zuwendung rechtswidrig, verletzen die Klägerin in ihren Rechten und sind daher aufzuheben. Der Antrag der Klägerin auf Herabsetzung der Schenkungsteuer auf 0 € umfasst auch die vollständige Aufhebung der Bescheide.

18 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de