Urteil vom 05. Februar 2020, II R 9/17

Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG

ECLI:DE:BFH:2020:U.050220.IIR9.17.0

BFH II. Senat

BGB § 516, BGB §§ 718ff, BGB § 718, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 1, HGB § 124 Abs 1, HGB § 161 Abs 2

vorgehend FG Münster, 11. Januar 2017, Az: 3 K 518/15 Erb

Leitsätze

1. Führt ein Gesellschafter dem Gesellschaftsvermögen einer KG im Wege einer Einlage ohne entsprechende Gegenleistung einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), kann eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Der andere Gesellschafter wird dadurch bereichert, dass sich seine über die KG gehaltene Beteiligung am Gesamthandsvermögen entsprechend erhöht .

2. Die Zuwendung erfolgt freigebig, wenn der einbringende Gesellschafter von dem anderen Gesellschafter keine entsprechende Gegenleistung erhält .

3. Eine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Einlage im Verhältnis zur KG gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, weil sie den Gemeinschaftszweck fördert .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.01.2017 - 3 K 518/15 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war als Kommanditistin an der KG mit einem nominellen Kapitalanteil in Höhe von 14.000 € beteiligt. Weitere Kommanditisten waren ihre drei Kinder mit einem nominellen Kapitalanteil von jeweils 2.000 €. Gegenstand des Unternehmens ist die Bewirtschaftung, die Verwaltung und die Verwertung des eigenen Vermögens und desjenigen ihrer Gesellschafter.

2 Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags wird bei der KG neben weiteren gesellschafterbezogenen Konten ein nicht gesellschafterbezogenes Rücklagenkonto geführt. Auf diesem Konto werden alle Einlagen eines Gesellschafters erfasst, die nicht der Einzahlung des Festkapitals oder der Dotierung der gesellschafterbezogenen Rücklage dienen (§ 4 Abs. 5 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags).

3 Zum 01.03.2012 trat der Ehemann (E) der Klägerin als weiterer Kommanditist mit einer Kommanditeinlage in Höhe von 5.000 € in die KG ein. Das Kommanditkapital der KG betrug danach 25.000 €. Die Beteiligung der Klägerin hieran belief sich nunmehr auf 56 %.

4 Aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom 29.06.2012 leistete E eine Bareinlage in Höhe von X € in das Gesellschaftsvermögen der KG. Diese Einlage wurde auf dem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto verbucht.

Darüber hinaus leistete E aufgrund einer Vereinbarung vom 25.09.2012 mit der KG eine freiwillige Zuzahlung in das Gesellschaftsvermögen in Höhe von Y €. Diese Zahlung wurde ebenfalls auf dem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto verbucht. Laut der Vereinbarung sollte die Liquidität der KG dazu dienen, den anstehenden Erwerb eines Grundstücks zu finanzieren. Die Zuzahlung sollte zu keiner Änderung der Haftsumme und der Kapitalanteile der Kommanditisten führen.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah Zahlungen in Höhe von XX € (56 % von X €) und YY € (56 % von Y €) aufgrund der entsprechenden Wertsteigerung der Beteiligung der Klägerin an der KG als freiwillige Zuwendungen von E an. Ausgehend von einem Gesamterwerb in Höhe von ZZ €, der sich aus dem Erwerb vom 25.09.2012 in Höhe von YY € und dem Vorerwerb vom 29.06.2012 in Höhe von XX € gemäß § 14 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zusammensetzte, brachte das FA den Freibetrag nach § 16 ErbStG in Höhe von 500.000 € in Abzug, nahm einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von ... € an und setzte mit Bescheid vom 27.03.2014 Schenkungsteuer in Höhe von ... € fest.

6 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte zu seiner Begründung im Wesentlichen aus, die Klägerin sei durch die Zahlungen als freigebige Zuwendungen auf Kosten von E bereichert worden. Unabhängig von der Frage, ob nach zivilrechtlichen Grundsätzen die KG als Beschenkte anzusehen sei, seien für Zwecke der Schenkungsteuer nicht die Gesamthand, sondern die Gesamthänder als bereichert anzusehen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 696 veröffentlicht.

7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung der § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d, § 7 Abs. 1 Nr. 1 und § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG geltend.

8 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung, den Schenkungsteuerbescheid vom 27.03.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 23.01.2015 aufzuheben.

9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass in der freiwilligen Zahlung des E aufgrund der Vereinbarung vom 25.09.2012 in das Gesellschaftsvermögen der KG anteilig eine freigebige Zuwendung an die Klägerin liegt, durch die sie auf Kosten des E bereichert ist. Dementsprechend war auch die Bareinlage des E aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 29.06.2012 anteilig als Vorerwerb anzusetzen.

11 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). Eine Schenkung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist sowie in subjektiver Hinsicht den Willen des Zuwendenden zur Freigebigkeit. Erforderlich ist eine Vermögensverschiebung, d.h. eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.08.2017 - II R 46/15, BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 29).

12 2. Führt ein Gesellschafter einer KG dem Gesellschaftsvermögen der KG im Wege einer Einlage ohne entsprechende Gegenleistung einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), kann eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn sich die über das Gesellschaftsvermögen der KG gehaltene Beteiligung des anderen Gesellschafters am Gesamthandsvermögen erhöht, weil der einbringende Gesellschafter keine dem Wert seiner Einlage entsprechende Gegenleistung erhält.

13 a) Wer schenkungsteuerrechtlich als Erwerber durch den Vermögensübergang bereichert ist, richtet sich nicht (allein) danach, wer als Beschenkter am zivilrechtlichen Schenkungsvorgang beteiligt ist. Es bedarf vielmehr einer

eigenständigen schenkungsteuerrechtlichen Prüfung, wer als Bedachter (Erwerber) durch die freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde (vgl. BFH-Urteil vom 14.09.1994 - II R 95/92, BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81, unter II., betreffend die Zuwendung an eine GbR).

14 b) Ist eine Gesamthandsgemeinschaft (KG, OHG oder GbR) zivilrechtlich als Bedachte am Schenkungsvorgang beteiligt, ergibt die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung, dass nicht die Gesamthandsgemeinschaft, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen sind (vgl. BFH-Urteile in BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81, unter II., und vom 22.02.2017 - II R 52/14, BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653, Rz 19). Insoweit entspricht der Bedachte i.S. des Schenkungsteuerrechts (der Gesamthänder) nicht dem Beschenkten i.S. des Zivilrechts (Gesamthandsgemeinschaft). Soweit der BFH in mehreren Entscheidungen ausgeführt hat, der Bedachte einer Schenkung sei ausschließlich nach Zivilrecht zu bestimmen (vgl. BFH-Urteile vom 09.12.2009 - II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, unter II.1.a. aa; vom 18.07.2013 - II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 12; in BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 29, und vom 13.09.2017 - II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz 13), hält er hieran zumindest für die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Schenkung nicht fest. Durch diese Entscheidungen sollte nicht von der Rechtsprechung im BFH-Urteil in BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81 abgewichen werden, nach der für die Erbschaft- und Schenkungsteuer die Gesamthänder als vermögensmäßig bereichert anzusehen sind, wenn einer Gesamthandsgemeinschaft durch Erbanfall oder Schenkung Vermögen zufällt.

15 c) Dementsprechend ist bei einer disquotalen Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG nicht die KG als Gesamthand, sondern sind die Gesellschafter als Gesamthänder vermögensmäßig als bereichert i.S. der §§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 ErbStG anzusehen.

16 Bei einer disquotalen Einlage eines Gesamthänders in das Gesellschaftsvermögen einer Gesamthand ohne entsprechende Gegenleistung kommt es zu einer über die Gesamthand vermittelten Vermögensverschiebung zwischen dem einbringenden Gesamthänder und dem Gesamthänder, dessen Beteiligung am über die Gesamthandsgemeinschaft gehaltenen Vermögen der Gesamthandschaft sich aufgrund der Einlage erhöht. Letzterer ist objektiv auf Kosten des einbringenden Gesamthänders bereichert. Unerheblich ist, dass --zivilrechtlich betrachtet-- nicht die Gesellschafter Bedachte sind, sondern die KG, deren Gesamthandsvermögen sich durch die Einlage erhöht, als Bedachte am Schenkungsvorgang beteiligt ist.

17 3. Entgegen der Auffassung der Klägerin steht die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zur Teilrechtsfähigkeit einer (Außen-)GbR nicht der schenkungsteuerrechtlichen Einordnung entgegen, bei einer Zuwendung an eine Gesamthandsgemeinschaft die Gesamthänder --und nicht die Gesamthandsgemeinschaft-- als Bereicherte anzusehen.

18 a) Der BGH hat seit seinem Urteil vom 29.01.2001 - II ZR 331/00 (BGHZ 146, 341, unter A.) der (Außen-)GbR Teilrechtsfähigkeit zuerkannt. Die GbR kann als Teilnehmer am Rechtsverkehr Träger von Rechten und Pflichten und im Zivilprozess parteifähig i.S. des § 50 der Zivilprozessordnung (ZPO) sein. Sie ist ein eigenständiges Zuordnungssubjekt, das rechtsfähig ist und grundsätzlich am Rechtsverkehr teilnehmen kann. Der BGH führt zu seiner im Verhältnis zu früheren Entscheidungen geänderten Rechtsprechung aus, dieses Verständnis von der Teilrechtsfähigkeit der GbR biete ein praktikables und weitgehend widerspruchsfreies Modell für die vom Gesetz (§§ 718 bis 720 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) gewollte rechtliche Absonderung des Gesellschaftsvermögens vom Privatvermögen der Gesellschafter. Die Änderung der Rechtsprechung sei auf gesellschaftsrechtliche Erwägungen gestützt worden (vgl. BGH-Urteil vom 14.12.2016 - VIII ZR 232/15, BGHZ 213, 136, Rz 23). Die traditionelle Auffassung, die ausschließlich die einzelnen Gesellschafter als Zuordnungssubjekte der die Gesellschaft betreffenden Rechte und Pflichten ansehe, weise konzeptionelle Schwächen auf (BGH-Urteil in BGHZ 146, 341, unter A.2.a).

19 b) Da die GbR ein eigenständiges Zuordnungssubjekt ist, ist zwischen ihr und ihren Gesellschaftern zu trennen (BGH-Urteil vom 19.11.2013 - II ZR 149/12, juris, Rz 25). Durch die geänderte BGH-Rechtsprechung sollte dieser Trennung Rechnung getragen und die Zuordnung des Gesellschaftsvermögens verändert werden (BGH-Urteil in BGHZ 213, 136, Rz 20). Trägerin des Gesellschaftsvermögens ist nunmehr die GbR, und nicht mehr die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit (z.B. BGH-Urteil vom 25.09.2006 – II ZR 218/05, Betriebs-Berater --BB-- 2006, 2490, unter I.2.; BGH-Beschlüsse vom 04.12.2008 - V ZB 74/08, BGHZ 179, 102, unter IV.3.b, und vom 20.05.2016 - V ZB 142/15, BB 2016, 2637, Rz 11). Soweit der BFH in seinem Urteil in BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81, unter II. davon ausging, dass das Gesellschaftsvermögen einer Gesamthandsgemeinschaft

gemeinschaftliches Vermögen der Gesamthänder und nicht Vermögen der Gesamthandsgemeinschaft ist, hält er hieran nicht mehr fest.

20 c) Die GbR ist jedoch nach Auffassung des BGH natürlichen und juristischen Personen einerseits und registerfähigen rechtsfähigen Personengesellschaften andererseits nicht in jeder Hinsicht gleichgestellt. Sie ist --anders als eine juristische Person-- nicht ein im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern völlig verselbständigtes Rechtssubjekt (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 213, 136, Rz 17 ff.). Der BGH selbst lässt Ausnahmen von dem Trennungsprinzip zwischen der GbR und ihren Gesellschaftern zu.

21 In dem Fall in BGHZ 213, 136 hatte der BGH zu entscheiden, ob die Vorschrift des § 573 Abs. 2 Nr. 2 BGB anwendbar ist, wenn auf Vermieterseite eine GbR beteiligt ist und die GbR sich bei einer Eigenbedarfskündigung gegenüber einem ihrer Mieter auf den Eigenbedarf eines ihrer Gesellschafter oder dessen Angehörigen berufen kann. Der BGH hat eine entsprechende Anwendung des § 573 Abs. 2 Nr. 2 BGB auf die GbR bejaht. Er hat ausgeführt, dass sich eine juristische Person auf Vermieterseite nicht auf den Eigenbedarf eines ihrer Gesellschafter berufen könne, die GbR aber nicht als juristische Person zu qualifizieren sei, sondern (lediglich) eine teilrechtsfähige Personengesellschaft darstelle (BGH-Urteil in BGHZ 213, 136, Rz 17 f., m.w.N.). Diese Teilrechtsfähigkeit der (Außen-)GbR mache sie, anders als dies bei juristischen Personen der Fall ist, aber nicht zu einem gegenüber ihren Gesellschaftern völlig verselbständigten Rechtssubjekt. Darin liege ein grundlegender Unterschied zu einer juristischen Person. Bei der GbR sei --anders als bei juristischen Personen-- eine vollständige Abkopplung von ihren Mitgliedern nicht vollzogen. Daher seien die Interessen der Personenmehrheit, die diese GbR bilde, im Rahmen einer Eigenbedarfskündigung des Mietverhältnisses nicht rechtlich völlig unbeachtlich (BGH-Urteil in BGHZ 213, 136, Rz 19). Die Anerkennung der Teilrechtsfähigkeit der (Außen-)GbR habe nicht zum Ziel gehabt, die bis dahin einer GbR zukommende Rechtsposition zu beschneiden (BGH-Urteil in BGHZ 213, 136, Rz 20). Vor der Anerkennung der Teilrechtsfähigkeit der GbR war unbestritten, dass die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit sich auf die Eigenbedarfsregelungen in § 573 Abs. 2 Nr. 2 BGB berufen konnten. Aus der Rechtsprechungsänderung, die auf gesellschaftsrechtliche, nicht auf mietrechtliche Erwägungen gestützt wurde, lässt sich nach Auffassung des BGH aber nicht entnehmen, dass eine (Außen-)GbR sich nunmehr aufgrund des Trennungsprinzips nicht mehr auf den Eigenbedarf eines ihrer Gesellschafter oder dessen Angehörigen berufen dürfe (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 213, 136, Rz 23).

22 d) Der BGH hat außerdem in einem Fall, in dem eine Schadensersatzpflicht einer Personengesellschaft wegen einer Treuepflichtverletzung ihrer Gesellschafter in Frage stand, eine Ausnahme von dem Trennungsprinzip bejaht (BGH-Urteil vom 19.11.2013 - II ZR 149/12, juris). Das Trennungsprinzip zwischen einer Gesellschaft als selbständigem Rechtsträger und ihren Gesellschaftern gilt im Gesellschaftsrecht nicht ausnahmslos. Selbst für die GmbH als juristische Person ist anerkannt, dass in besonderen Ausnahmefällen ausnahmsweise eine Durchbrechung des zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern geltenden Trennungsprinzips in Betracht kommen kann. Eine Abweichung vom Trennungsprinzip wird u.a. dann zugelassen, wenn die Berufung auf die Verschiedenheit von Gesellschaft und Gesellschafter gegen Treu und Glauben verstoßen würde. Auch für die GbR, die anders als die GmbH kein gegenüber ihren Gesellschaftern völlig verselbständigtes Rechtssubjekt ist, muss nach Auffassung des BGH eine Abweichung vom Trennungsprinzip zugelassen werden. Eine Durchbrechung des Trennungsprinzips kann z.B. dadurch geschehen, dass rechtserhebliche Umstände auf Seiten der Gesellschafter der Gesellschaft zugerechnet werden. Eine solche Durchbrechung ist nach Ausführung des BGH für die GbR, für deren Verbindlichkeiten ihre Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern analog § 128 des Handelsgesetzbuchs (HGB) persönlich haften, in der Weise denkbar, dass bei Vorliegen besonderer Umstände ein Dritter den gegen ihn erhobenen Anspruch der Gesellschaft seinen --gegen alle Gesellschafter gerichteten-- Schadensersatzanspruch im Wege der Einwendung entgegenhalten kann (vgl. BGH-Urteil vom 19.11.2013 - II ZR 149/12, juris, Rz 24 ff.).

23 e) Die Regelungen der §§ 718 f. BGB sprechen ebenfalls dafür, im Schenkungsteuerrecht bei einer Schenkung an eine Gesamthandsgemeinschaft die Gesamthänder und nicht die Gesamthandsgemeinschaft als bereichert anzusehen.

24 aa) Gemäß den Bestimmungen der §§ 718 f. BGB, die der Gesetzgeber auch nach den Entscheidungen des BGH zur Teilrechtsfähigkeit der (Außen-)GbR unverändert im BGB belassen hat, sind die Gesellschafter der GbR am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft beteiligt. Denn nach § 718 Abs. 1 BGB werden die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung erworbenen Gegenstände gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen). Gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter und Gesellschaftsvermögen werden also gleichgesetzt. Diese Vorgaben tragen den Besonderheiten der Gesamthandsgemeinschaft Rechnung, bei der ein Nebeneinander von Gesellschaftsvermögen der Gesamthand und

der Beteiligung der Gesamthänder an diesem Gesellschaftsvermögen möglich ist. Die Änderung der BGH-Rechtsprechung zur Teilrechtsfähigkeit der (Außen-)GbR hat in Bezug auf diese Regelungen lediglich bewirkt, dass die Beteiligung der Gesamthänder am Gesamthandsvermögen nun nicht mehr direkt, sondern über die GbR besteht (Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., § 719 Rz 1).

25 bb) Die Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen --also das Wertrecht, das die zum Gesellschaftsanteil gehörenden Vermögensrechte repräsentiert (vgl. BGH-Urteil vom 21.04.1986 – II ZR 198/85, BGHZ 97, 392, unter I.)-- hat für die Gesellschafter einen Wert. Zwar kann der einzelne Gesamthänder seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen nicht durch Veräußerung verwerten (vgl. § 719 Abs. 1 BGB). Er kann aber das Gesellschaftsverhältnis kündigen und Ansprüche gegen die Gesellschaft geltend machen, z.B. auf Auszahlung entnahmefähiger Gewinne, auf Abfindung oder auf das Auseinandersetzungsguthaben (BGH-Urteil in BGHZ 97, 392, unter I.). Zudem ist der Anteil des einzelnen Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen pfändbar (vgl. § 725 Abs. 1 BGB i.V.m. § 859 Abs. 1 ZPO).

26 f) Auch das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) berücksichtigt in §§ 5 f. GrEStG diese für die Gesamthandsgemeinschaft spezifische Beteiligung des einzelnen Gesamthänders am Gesamthandsvermögen. Bei einem Übergang eines Grundstücks von einzelnen Gesellschaftern auf eine Gesamthandschaft geht das GrEStG zwar von einem steuerbaren Rechtsträgerwechsel von dem einzelnen Gesellschafter auf die Gesamthand aus, blickt jedoch für die Erhebung der Steuer auf die Beteiligung des einzelnen Gesamthänders an der nunmehr grundbesitzenden Gesamthand und sieht von der Erhebung der Steuer in der Höhe ab, in der der Gesamthänder als Veräußerer zunächst bruchteilsmäßig am Grundstück und dann anteilsmäßig am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist (vgl. § 5 Abs. 1 GrEStG).

27 g) Hinsichtlich einer KG war bereits vor der Rechtsprechung des BGH zur Teilrechtsfähigkeit einer GbR unbestritten, dass sie nach § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 HGB Trägerin von Rechten und Pflichten sein kann und damit rechtsfähig ist. Sie kann zivilrechtlich Trägerin ihres Gesellschaftsvermögens sein und zivilrechtlich Gegenstände erwerben. Der BFH ging bereits in seinem Urteil in BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81, unter II. davon aus, dass die KG zivilrechtlich als Beschenkte am Schenkungsvorgang beteiligt sein kann. Insoweit hat sich an der Rechtslage, die dem Urteil in BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81 zugrunde lag und die der BFH in BFHE 257, 363, BStBl II 2017, 653 bestätigt hat, nichts geändert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 24). Ist die KG nach den zivilrechtlichen Regelungen als Beschenkte am Schenkungsvorgang beteiligt, ergibt die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung, dass die Gesellschafter, die über die KG am Gesellschaftsvermögen der KG gesamthänderisch beteiligt sind (vgl. § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 HGB i.V.m. §§ 718 ff. BGB), als Bereicherte anzusehen sind.

28 4. Die Bereicherung des durch die Zuwendung begünstigten Gesellschafters auf Kosten des zuwendenden Gesellschafters erfolgt freigebig, wenn der zuwendende Gesellschafter, der eine disquotale Einlage leistet, keine entsprechende Gegenleistung erhält. Eine Gegenleistung kann direkt von dem erwerbenden Gesellschafter an den zuwendenden Gesellschafter geleistet werden. Eine Gegenleistung des erwerbenden Gesellschafters an den zuwendenden Gesellschafter kann aber auch darin gesehen werden, dass der erwerbende Gesellschafter selbst eine wertmäßig entsprechende Einlage in das Gesellschaftsvermögen der KG leistet, zu der er nicht aufgrund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet ist. Eine solche wertmäßig entsprechende Einlage des erwerbenden Gesellschafters erhöht die Beteiligung des zuwendenden Gesellschafters in gleicher Weise. In diesem Fall erfolgt die Zuwendung nicht freigebig.

29 Eine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Einlage im Verhältnis zur KG durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein kann, weil sie den Gesellschaftszweck fördert. Denn bereichert ist durch die disquotale Einlage nicht die KG, sondern der andere Gesellschafter.

30 5. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die freiwillige Zahlung des E in das Gesellschaftsvermögen der KG aufgrund der Vereinbarung vom 25.09.2012 bei der Klägerin anteilig in Höhe von YY € als freigebige Zuwendung des E an sie zu werten war. Die Klägerin wurde durch diese Zahlung bereichert, da sich ihre über die KG gehaltene Beteiligung am Gesamthandsvermögen entsprechend erhöhte.

31 Zugewendet wurde der zur erhöhten Beteiligung führende anteilige Geldbetrag. Eine mittelbare Schenkung des (anteiligen) Grundstücks lag nicht vor. Zum einen sollte die freiwillige Zahlung lediglich der Finanzierung von anstehendem Grunderwerb dienen. Zum anderen konnte die Klägerin im Verhältnis zu E nicht erst über das Grundstück als Surrogat, sondern bereits über die Erhöhung ihrer Beteiligung am Gesamthandsvermögen frei

verfügen (vgl. zu den Voraussetzungen einer mittelbaren Schenkung z.B. BFH-Urteil vom 22.10.2014 - II R 26/13, BFHE 247, 456, BStBl II 2015, 239, Rz 13).

32 Die Zuwendung von E an die Klägerin erfolgte freigebig. Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin eine Gegenleistung an E erbrachte oder eine entsprechende freiwillige Zahlung in das Gesellschaftsvermögen der KG leistete, sind nicht ersichtlich. Dass die Zahlung auf dem nicht gesellschafterbezogenen Rücklagenkonto verbucht wurde und der Liquidität der KG dienen sollte, schließt die Freigebigkeit der Zuwendung im Verhältnis des E zur Klägerin nicht aus. Einwendungen gegen die Höhe des Ansatzes des Vorerwerbs (XX €) nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG wurden nicht vorgebracht.

33 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de