

Urteil vom 04. Juni 2025, II R 18/23

Schenkungssteuer: Einlage eines Familienheims in eine Ehegatten-GbR

ECLI:DE:BFH:2025:U.040625.IIR18.23.0

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, BGB § 718, ErbStG § 13 Abs 1 Nr 4a, BGB § 719 Abs 1

vorgehend FG München, 21. Juni 2023, Az: 4 K 1639/21

Leitsätze

1. Überträgt ein Ehegatte unentgeltlich das Familienheim auf eine GbR, an der beide Ehegatten zu gleichen Teilen beteiligt sind, ist der andere Ehegatte in Höhe des hälftigen Werts des Familienheims schenkungssteuerrechtlich bereichert.
2. Auch der Erwerb von Gesamthandseigentum an einem Familienheim wird von der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes erfasst.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 21.06.2023 - 4 K 1639/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und seine Ehefrau waren je zu ½ Gesellschafter einer durch notariell beurkundeten Vertrag vom 06.08.2020 gegründeten GbR. In derselben notariellen Urkunde vereinbarten der Kläger und seine Ehefrau, dass das im Alleineigentum der Ehefrau stehende und von den Eheleuten zu eigenen Wohnzwecken genutzte bebaute Grundstück in das Gesellschaftsvermögen der GbR übertragen wird. Die hierdurch zugunsten des Klägers bewirkte Berechtigung an dem Grundstück bezeichneten die Vertragschließenden als unentgeltliche ehebedingte Zuwendung der Ehefrau an den Kläger. Die GbR wurde am 04.09.2020 unter Nennung des Klägers und seiner Ehefrau als Gesellschafter als Eigentümerin des Grundstücks in das Grundbuch eingetragen.
- 2 Mit Schenkungssteuererklärung vom 20.01.2021 gab der Kläger den Wert des auf ihn entfallenden hälftigen Teils des bebauten Grundstücks mit 1,8 Mio. € an und beantragte für den Erwerb die Steuerbefreiung für ein Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG).
- 3 Mit Schenkungssteuerbescheid vom 02.02.2021 setzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) Schenkungssteuer in Höhe von 247.000 € fest. Als Wert der schenkungssteuerrechtlichen Bereicherung legte das FA den erklärten Betrag in Höhe von 1,8 Mio. € zugrunde. Die Steuerbefreiung für ein Familienheim nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG sah es wegen der Übertragung des Eigentums an dem Grundstück auf die GbR nicht als einschlägig an.
- 4 Der Einspruch des Klägers wurde mit Einspruchsentscheidung vom 25.06.2021 als unbegründet zurückgewiesen.
- 5 Dagegen erhob der Kläger Klage vor dem Finanzgericht (FG). Während des Klageverfahrens stellte das zuständige Finanzamt mit Bescheid vom 07.10.2021 den Grundbesitzwert des gesamten Grundstücks auf den Stichtag

06.08.2020 mit 3.564.852 € sowie den dem Kläger zugerechneten hälftigen Anteil mit 1.782.426 € fest. Der Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig. In der Folge setzte das FA mit Bescheid vom 04.11.2021 die Schenkungsteuer auf 243.656 € herab.

- 6 Die Klage hatte Erfolg. Das FG bejahte die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und setzte unter Änderung des Bescheids vom 04.11.2021 die Schenkungsteuer mit 0 € fest. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass auch der Erwerb von Gesamthandseigentum an einem Grundstück im Rahmen einer GbR von der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG umfasst sei. Die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1411 veröffentlicht.
- 7 Mit seiner Revision macht das FA eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG geltend. Es führt im Wesentlichen aus, die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift seien nicht identisch mit dem Erwerb im Sinne des § 10 Abs. 1 ErbStG, sondern eigenständig und dabei restriktiv auszulegen. Der Wortlaut der Vorschrift verweise hinsichtlich des Grundstücksbegriffs auf § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Bewertungsgesetzes (BewG). Dieser Grundstücksbegriff umfasse nicht das in Form eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft übertragene Grundstück. Von der Vorschrift seien lediglich das Eigentum oder Miteigentum, nicht aber das Gesamthandseigentum erfasst. Der Gesellschafter einer GbR sei zwar Eigentümer des gesamten Gesellschaftsvermögens, er werde aber beschränkt durch die Eigentumsrechte der anderen Gesellschafter. Dem Gesetzgeber sei es hingegen auf ein alleiniges Verfügungsrecht des Eigentümers angekommen, sei es über das Grundstück als Ganzes (Alleineigentum) oder über einen Anteil an dem Grundstück (Miteigentum). Der Wortlaut "Eigentum oder Miteigentum" bringe das Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung und den dahingehenden Willen des Gesetzgebers zum Ausdruck. § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG solle die Grundexistenz der Familie verschonen. Die Einbringung eines Grundstücks in eine GbR solle hingegen einen der Ehepartner daran hindern, dass er das Grundstück allein veräußere. Dieser über die Verschonung der Grundexistenz hinausgehende Zweck sei von der Befreiungsvorschrift nicht umfasst.
- 8 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass durch die Übertragung des Familienheims auf die GbR eine Schenkung an den Kläger in Höhe des hälftigen Werts des Familienheims gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfolgte, für die die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG greift.
- 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 im Sinne 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, das heißt eine Vermögensminderung auf der Seite des Zuwendenden und eine Vermögensmehrung auf der Seite des Bedachten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.09.2020 - II R 24/18, BFHE 272, 87, BStBl II 2021, 621, Rz 13).
- 12 a) Überträgt ein Ehegatte ohne Gegenleistung ein ihm gehörendes Grundstück in das Gesellschaftsvermögen einer GbR, an der beide Ehegatten zu gleichen Teilen beteiligt sind, kann eine freigebige Zuwendung an den anderen Ehegatten in Höhe des hälftigen Grundstücksanteils nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen. Die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung --unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich die Gesellschaft als Beschenkte anzusehen ist-- ergibt, dass nicht die GbR als Gesamthand, sondern die Gesellschafter als Gesamthänder als vermögensmäßig bereichert anzusehen sind. Erwerber und damit Steuerschuldner im Sinne von § 20 ErbStG ist in einem solchen Fall nicht die GbR, sondern sind die Gesellschafter. Insoweit entspricht der Bedachte im Sinne des Schenkungsteuerrechts (der Gesellschafter) nicht dem Beschenkten im Sinne des Zivilrechts --die GbR-- (s. BFH-

Urteile vom 14.09.1994 - II R 95/92, BFHE 176, 44, BStBl II 1995, 81, unter II.; vom 05.02.2020 - II R 9/17, BFHE 267, 511, BStBl II 2020, 658, Rz 12 ff.; Fischer in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl., § 7 Rz 130; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., § 7 Rz 81; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rz 185; Schuck in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl., § 7 ErbStG Rz 179; Götz in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 7 ErbStG Rz 29, Stand 07/2025; vgl. auch Loose in von Oertzen/Loose/Stalleiken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 2a Rz 33). Der BFH hat bereits entschieden, dass die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Teilrechtsfähigkeit einer (Außen-)GbR nicht der schenkungsteuerrechtlichen Einordnung entgegensteht, bei einer Zuwendung an eine Gesamthandsgemeinschaft die Gesamthänder --und nicht die Gesamthandsgemeinschaft-- als Bereicherte anzusehen (BFH-Urteil vom 05.02.2020 - II R 9/17, BFHE 267, 511, BStBl II 2020, 658, Rz 17 ff., für eine KG). Diese schenkungsteuerrechtliche Betrachtungsweise ergibt, dass trotz Teilrechtsfähigkeit und Grundbuchfähigkeit der GbR das durch sie selbst erworbene Eigentum an dem Schenkungsgegenstand den Gesellschaftern zugerechnet wird und diese als bereichert anzusehen sind.

- 13** b) Danach hat die Ehefrau durch die Übertragung des Familienheims auf die GbR mit notariell beurkundetem Vertrag vom 06.08.2020 dem Kläger in Höhe seiner hälftigen Beteiligung an der GbR unentgeltlich Eigentum an dem Grundstück verschafft und diesen schenkungsteuerrechtlich in Höhe des hälftigen Grundstückswerts bereichert, so dass der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt ist.
- 14** 2. Der Entscheidung des FG ist auch darin zu folgen, dass der Erwerb von Gesamthandseigentum an einem bebauten Grundstück, das --im vorliegenden Fall unstreitig-- als Familienheim zu qualifizieren ist, von der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG erfasst wird.
- 15** a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG bleiben steuerfrei Zuwendungen unter Lebenden, mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums belegenen bebauten Grundstück im Sinne des § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG verschafft, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Familienheim), oder den anderen Ehegatten von eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder der Herstellung des Familienheims freistellt.
- 16** b) Zwar setzt § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG voraus, dass ein Ehegatte dem anderen Ehegatten durch Zuwendung unter Lebenden "Eigentum" oder "Miteigentum" an einem Familienheim verschafft. Der Begriff des "Gesamthandseigentums" wird in der Vorschrift nicht genannt. Jedoch kann --wie das FG zu Recht ausführt-- unter die Steuerbefreiungsvorschrift auch die Zuwendung aufgrund der Einlage des Familienheims durch einen Ehegatten in eine GbR fallen, an der beide Ehegatten als Gesellschafter beteiligt sind.
- 17** c) Dieses Verständnis von § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG ist folgerichtig. Sieht man den an der GbR als Gesellschafter beteiligten Ehegatten unabhängig von der zivilrechtlichen Betrachtung schenkungsteuerrechtlich durch die unentgeltliche Übertragung des Familienheims in das Gesellschaftsvermögen der GbR als bereichert an (vgl. oben unter II.1.b), ist auch für die Frage, wem durch die Zuwendung unter Lebenden Eigentum an dem Familienheim verschafft wird, auf den bereicherten Ehegatten abzustellen. Das über die GbR dem Gesellschafter als Beteiligtem am Gesamthandsvermögen zugerechnete Eigentum ist für die Gewährung der Steuerbefreiung ausreichend.
- 18** d) Diese Auslegung wird auch dem Sinn und Zweck des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG gerecht. Die Vorschrift wurde durch Art. 24 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11.10.1995 (BGBl I 1995, 1250) als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH eingefügt. Der BFH hatte mit Urteil vom 02.03.1994 - II R 59/92 (BFHE 173, 432, BStBl II 1994, 366) die Steuerfreiheit von ehebedingten unbenannten Zuwendungen aufgegeben. Der Gesetzgeber wollte die lebzeitige Zuwendung des Familienheims aus der Besteuerung wieder ausnehmen (BFH-Urteil vom 29.11.2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 26) und stellte sie durch § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG von der Schenkungsteuer frei. Solche Zuwendungen, die den engeren Kern der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft berühren, sollten schenkungsteuerrechtlich privilegiert werden (vgl. BTDrucks 13/901, S. 157). Diesem Sinn und Zweck steht entgegen der Auffassung des FA nicht entgegen, dass der Gesellschafter einer GbR --anders als ein Alleineigentümer oder ein Miteigentümer nach Bruchteilen-- nach § 719 des Bürgerlichen Gesetzbuchs a.F. nicht über seinen Anteil an dem Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazugehörigen Gegenständen allein verfügen kann, sondern nur zusammen mit den anderen Gesellschaftern.
- 19** e) Nach diesen Grundsätzen findet die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG auf den vom Kläger aufgrund seiner Beteiligung an der GbR unentgeltlich erworbenen Anteil an dem Familienheim Anwendung. Die weiteren

Voraussetzungen der Vorschrift, insbesondere die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Zeitpunkt der Zuwendung, sind unstreitig erfüllt. Die Schenkungsteuer ist danach mit 0 € festzusetzen.

20 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de