BFH v. 17.06.2020 - II R 33/17 BStBl 2021 II S. 217

Steuerbegünstigte Schenkung eines Kommanditanteils

Leitsatz

1. Der Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vor 2009 ist erfüllt, wenn ein Mitunternehmeranteil im ertragsteuerrechtlichen Sinn vom Schenker auf den Beschenkten übergegangen ist.

2. Ob vor der Übertragung wesentliches Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen überführt wurde, ist für die Gewährung der Steuerbegünstigung unbeachtlich, solange es sich bei dem übertragenen Anteil um einen Mitunternehmeranteil handelt.

3. Für den rückwirkenden Wegfall der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vor 2009 ist bei einer teilweisen Veräußerung regelmäßig davon auszugehen, dass der Erwerber zunächst die ihm bereits früher gehörenden Teil-Kommanditanteile veräußert.

Gesetz(e):

ErbStG vor 2009 § 13a Abs. 1, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1, Abs. 5 Nr. 1;

Instanzenzug:

FG Düsseldorf vom 25.10.2016 - 4 K 1380/14 Erb (EFG 2017, 1523) BFH - II R 33/17, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Alleinerbin des während des Revisionsverfahrens verstorbenen Klägers des Ausgangsverfahrens (Beschenkter). Die Tante des Beschenkten war alleinige Kommanditistin einer GmbH & Co. KG (KG) sowie Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH. Die KG betrieb ein Autohaus. Die Tante überließ ihr gehörende Grundstücke der KG zur Nutzung.

2 Am 01.01.1995 übertrug die Tante dem Beschenkten einen Teil-Kommanditanteil in Höhe von 20 % sowie einen entsprechenden Anteil an der Komplementär-GmbH. Am 04.08.2003 übertrug sie einen weiteren Teil-Kommanditanteil in Höhe von 20 % und den entsprechenden Anteil an der Komplementär-GmbH. Am 25.11.2006 übertrug die Tante dem Beschenkten schließlich die restlichen Anteile (60 %) an der KG und der Komplementär-GmbH (UR 1408/ 2006 des beurkundenden Notars). Die der KG zur Nutzung überlassenen Grundstücke brachte sie aufgrund notariell beurkundeten Vertrags vom selben Tag (UR 1406/2006) in eine zuvor von ihr neu gegründete Grundstücks-GmbH & Co. KG ein.

3 Der Beschenkte veräußerte am 12.03.2007 zunächst 25 % und am 01.10.2008 weitere 35 % des Kommanditanteils sowie die entsprechenden Anteile an der Komplementär-GmbH jeweils an einen Dritten.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) setzte für die Übertragung des Anteils an der KG vom 25.11.2006 mit Bescheid vom 03.05.2007 Schenkungsteuer in Höhe von 23.826 € gegen den Beschenkten fest. Es gewährte die Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in der bis zum 31.12.2008 gültigen Fassung (ErbStG vor 2009) und legte einen Wert des Erwerbs in Höhe von 322.113 € sowie den Wert

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

der Vorschenkung in Höhe von 4.234 € zugrunde. Der Bescheid erging nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

5 Aufgrund der Weiterveräußerung des Kommanditanteils vom 01.10.2008 erließ das FA am 04.03.2011 einen Änderungsbescheid. Der Wert des am 25.11.2006 erworbenen Teil-Kommanditanteils in Höhe von 322.113 € blieb unverändert. Die Steuerbegünstigung des § 13a ErbStG vor 2009 gewährte das FA nur noch in geringem Umfang. Für die Vorschenkung legte es einen Wert in Höhe von 282.179 € zugrunde. Die Schenkungsteuer setzte das FA unter Anrechnung einer Steuer für den Vorerwerb in Höhe von 64.978 € auf 59.371 € fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.

6 Mit seinem Einspruch machte der Beschenkte geltend, mit der Veräußerung vom 01.10.2008 sei nur eine Beteiligung von 20 % schädlich verwendet worden, da der Erwerb des Jahres 2003 wegen Überschreitung des Behaltenszeitraums (fünf Jahre) nicht mehr zu einer Nachversteuerung führe.

7 Das FA vertrat die Auffassung, für den am 25.11.2006 erworbenen Teil-Kommanditanteil könnte bereits von Anfang an die Steuerbegünstigung nicht gewährt werden, weil die Voraussetzungen des § 13a ErbStG vor 2009 aufgrund der Zurückbehaltung von nicht mitübertragenem notwendigen Sonderbetriebsvermögen nicht erfüllt seien. Mit Einspruchsentscheidung vom 25.03.2014 setzte es nach entsprechendem Verböserungshinweis die Schenkungsteuer auf 83.512 € fest. Dabei legte es einen Wert des Erwerbs in Höhe von 322.113 € sowie für die Vorschenkung einen solchen in Höhe von 222.247 € zugrunde und rechnete für die Vorschenkung Steuern von 40.128 € an. Die Steuerbegünstigung des § 13a ErbStG vor 2009 gewährte es für den Erwerb vom 25.11.2006 nicht mehr.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbegünstigung des § 13a ErbStG vor 2009 nicht erfüllt seien. Der isolierte Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft sei nach herrschender Auffassung nicht begünstigt, wenn der Schenker betriebsnotwendiges Sonderbetriebsvermögen zurückbehalte. Auf die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung durch die Veräußerung von Teil-Kommanditanteilen durch den Beschenkten später weggefallen seien, komme es folglich nicht mehr an. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1523 veröffentlicht.

9 Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Ihrer Ansicht nach hat das FG nicht berücksichtigt, dass der IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Buchwertfortführung im Zusammenhang mit der Anwendung des § 6 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch dann zulasse, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen zeitgleich in ein anderes Betriebsvermögen ausgegliedert würden. Diese für das Ertragsteuerrecht aufgestellten Grundsätze würden auch für die Begünstigung des Betriebsvermögens bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten. Bei der Höhe der festzusetzenden Schenkungsteuer sei zu berücksichtigen, dass der am 25.11.2006 erworbene Teil-Kommanditanteil in Höhe von 40 % bis zum Ende der Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vor 2009 nicht veräußert worden sei, so dass für diesen Teilanteil kein Nachversteuerungstatbestand greife.

10 Die Klägerin beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und den Steuerbescheid vom 04.03.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.03.2014 dahingehend zu ändern, dass für den unentgeltlichen Erwerb des KG-Anteils und der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH die Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG vor 2009 berücksichtigt wird, soweit diese Anteile in Höhe von 40 % nicht bis zum Ende der Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vor 2009 veräußert wurden.

11 Das FA beantragt,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Gründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung — FGO—). Entgegen der Auffassung des FG ist für den am 25.11.2006 bewirkten Erwerb des Teil-Kommanditanteils in Höhe von 40 % die Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG vor 2009 zu gewähren. Ein Nachversteuerungstatbestand greift insoweit nicht.

13 1. Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG vor 2009 bleiben Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften i.S. des Abs. 4 vorbehaltlich des Satzes 2 insgesamt bis zu einem Wert von 225.000 € außer Ansatz beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden, wenn der Schenker dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass der Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch genommen wird. Der nach Anwendung des Abs. 1 verbleibende Wert des Vermögens i.S. des Abs. 4 ist mit 65 % anzusetzen (§ 13a Abs. 2 ErbStG vor 2009). Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vor 2009 gelten der Freibetrag und der verminderte Wertansatz für inländisches Betriebsvermögen u.a. beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG.

14 Der Freibetrag oder Freibetragsanteil (§ 13a Abs. 1 ErbStG vor 2009) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG vor 2009) fallen mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 1 ErbStG vor 2009).

15 2. Die Steuerbegünstigungen sind nur zu gewähren, wenn das von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Rechtsträger den Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vor 2009 erfüllt (BFH-Urteil vom 06.11.2019 - II R 34/16, BFH/NV 2020, 433, BStBl II 2020, 465, Rz 24, m.w.N.). Der in dieser Vorschrift durch Bezugnahme auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG verwendete Gesellschaftsbegriff ist ebenso wie im Hinblick auf § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1997 vom 27.02.1997 i.V.m. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 des Bewertungsgesetzes nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen (BFH-Urteile vom 01.09.2011 - II R 67/09, BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 51, und in BFH/NV 2020, 433, BStBl II 2020, 465, Rz 24).

16 3. Der Begriff des Mitunternehmeranteils umfasst ertragsteuerrechtlich auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters mit der Folge, dass die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens wesentliche Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils darstellen können (vgl. BFH-Urteile vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, unter 2.b bb, und vom 22.09.2011 - IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, Rz 20). Danach kommt eine ertragsteuerrechtlich begünstigte Übertragung des ideellen Anteils an einem Mitunternehmeranteil zum Buchwert nur dann in Betracht, wenn die zum Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig mitübertragen werden (BFH-Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, unter 2.b cc). Entsprechend kann ein Mitunternehmeranteil nur dann nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt veräußert werden, wenn die in den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens ruhenden stillen Reserven gleichzeitig aufgelöst werden (BFH-Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, unter 3.a, m.w.N.).

17 Daraus wurde gefolgert, dass der isolierte Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft auch im Hinblick auf die Schenkungsteuer nicht begünstigt ist, wenn der Schenker betriebswesentli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ches Sonderbetriebsvermögen zurückbehält (S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 6. Aufl., § 13b ErbStG Rz 73; Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 5. Aufl., § 13b Rz 37). Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R 51 (3) Satz 7 der Erbschaftsteuer-Richtlinien —ErbStR— 2003 vom 17.03.2003, BStBl I 2003, Sondernr. 1/2003, 2 und 91, und R E 13b.5 Abs. 3 Satz 8 ErbStR 2019 vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernr. 1/2019, 2).

18 4. Für die Beurteilung, ob ein Mitunternehmeranteil vorliegt, ist allein auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils abzustellen.

19 a) Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, z.B. im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehaltene Grundstücke, nicht mit übertragen, sondern vor der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils ausgegliedert oder vom Übergeber entnommen, steht dies ertragsteuerrechtlich einer begünstigten Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 18 ff., und vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BFHE 247, 449, BStBl II 2019, 723, Rz 19). Entscheidend ist allein, dass es sich bei dem übertragenen Gesellschaftsanteil noch um einen Mitunternehmeranteil handelt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 39).

20 b) Dieselben Grundsätze gelten für die Frage, ob der Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vor 2009 erfüllt und Betriebsvermögen in Form eines Mitunternehmeranteils vom Schenker auf den Bedachten übergegangen ist. Maßgeblich ist allein, ob es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs um einen Mitunternehmeranteil im ertragsteuerrechtlichen Sinn handelt. Ist dies zu bejahen, ist eine funktionierende Wirtschaftseinheit von dem Schenker auf den Bedachten übergegangen. Dies rechtfertigt die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG vor 2009. Ob zuvor Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb entnommen oder in ein anderes Betriebsvermögen überführt wurde, ist für die Gewährung der Steuerbegünstigung unbeachtlich, solange es sich bei dem übertragenen Anteil um einen Mitunternehmeranteil handelt.

21 5. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Daher war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif.

22 a) Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Tante des Beschenkten hat die zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Grundstücke zeitlich vor der Übertragung des Teil-Kommanditanteils entnommen und in eine von ihr zuvor neu gegründete Gesellschaft eingebracht. Im Zeitpunkt der Übertragung des Teil-Kommanditanteils gehörten die Grundstücke nicht mehr zum Sonderbetriebsvermögen der KG. Gegen die Qualifikation des am 25.11.2006 übertragenen Teil-Kommanditanteils als Mitunternehmeranteil auch nach dem Abgang der Grundstücke bestehen keine Bedenken. Die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG vor 2009 lagen zunächst vor. Soweit sich der Antrag auch auf den Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH bezieht, geht er ins Leere, denn der angefochtene Steuerbescheid umfasst nur den Anteil an der KG.

23 b) Aufgrund der Veräußerung eines Anteils an der KG in Höhe von 25 % am 12.03.2007 und in Höhe von weiteren 35 % am 01.10.2008 ist die Steuerbegünstigung für den am 25.11.2006 erworbenen Teil-Kommanditanteil mit Wirkung für die Vergangenheit teilweise rückwirkend weggefallen (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vor 2009). Dabei ist in übereinstimmender Auffassung mit der Finanzverwaltung (vgl. R E 13a.6 Abs. 1 Satz 4 ErbStR 2011, a.a.O., und R E 13a.13 Abs. 1 Satz 5 ErbStR 2019, a.a.O., zu den insoweit gleichlautenden Nachfolgevorschriften) bei einer —wie hier— teilweisen Veräußerung eines Anteils regelmäßig davon auszugehen, dass der Erwerber zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert hat. Danach hat der Beschenkte 20 % des 1995 erworbenen Anteils und 5 % des 2003 erworbenen Anteils 2007 veräußert. In 2008 hat er sodann die verbliebenen 15 % aus dem 2003 erworbenen Anteil und daneben 20 % aus dem 2006 erworbe-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nen Anteil veräußert. Für den innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist veräußerten Anteil von 20 % ist die Steuerbegünstigung für den streitgegenständlichen Erwerb vom 25.11.2006 weggefallen. Der Erwerb vom 25.11.2006 bleibt jedoch begünstigt, soweit der Teil-Kommanditanteil von 40 % nicht bis zum Ablauf der fünfjährigen Behaltensfrist veräußert wurde. Dies entspricht 2/3 des Erwerbs vom 25.11.2006.

24 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Übertragung der Berechnung der Schenkungsteuer folgt aus § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Soweit diese im hinterlegten Tenor fälschlicherweise als Erbschaftsteuer bezeichnet wurde, wird dies nach § 107 Abs. 1 FGO korrigiert. Dasselbe gilt für die Anpassung des hinterlegten Tenors an den gestellten Antrag. Strahl, Kein Gesamtplan im Schenkungsteuerrecht, NWB 49/2020 S. 3610

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Düsseldorf 25.10.2016 - 4 K 1380/14 Erb

Fundstelle(n):
BB 2020 S. 2773 Nr. 49
BFH/NV 2021 S. 248 Nr. 2
BFH/PR 2021 S. 115 Nr. 3
DB 2020 S. 2728 Nr. 51
DB 2020 S. 6 Nr. 48
DStR 2020 S. 10 Nr. 48
DStR 2020 S. 2725 Nr. 49
DStRE 2021 S. 56 Nr. 1
EStB 2021 S. 71 Nr. 2
ErbStB 2021 S. 65 Nr. 3
GStB 2021 S. 10 Nr. 3
GmbH-StB 2021 S. 46 Nr. 2
GmbHR 2021 S. 154 Nr. 3
KÖSDI 2020 S. 22032 Nr. 12
NWB-EV 2021 S. 33 Nr. 1
NWB-Eilnachricht Nr. 49/2020 S. 3610
StuB-Bilanzreport Nr. 1/2021 S. 44
NWB VAAAH-64926

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.