

## Urteil vom 11. Juni 2013, II R 4/12

**Unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a.F. nur bei zivilrechtlicher Gesellschafterstellung gegeben - Anwendungsbereich von § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG n.F.**

BFH II. Senat

ErbStG § 10 Abs 1 S 3, ErbStG § 10 Abs 1 S 4, ErbStG § 13a Abs 4 Nr 3, AO § 39 Abs 2 Nr 2, HGB § 124 Abs 1, ErbStR R E13b.6 Abs 2 S 2, ErbStR R 53 Abs 2 S 3, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 15. November 2011, Az: 9 K 3087/10

### Leitsätze

Ein Erblasser oder Schenker war nur dann i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a.F. unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt, wenn er zivilrechtlich deren Gesellschafter war .

### Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Jahr 2005 alleiniger Gesellschafter der ... -GmbH (GmbH 1) und der ... GmbH (GmbH 2). Zudem war er Komplementär der im Handelsregister eingetragenen ... GmbH & Co. KG (KG). An der KG waren ferner beteiligt als Komplementärin ohne Einlage die ... GmbH (GmbH 3) und als Kommanditist mit einer Einlage von 5.000 € ... (S), ein Sohn des Klägers. Die KG, die ihrerseits die alleinige Gesellschafterin der GmbH 3 war, war lediglich vermögensverwaltend tätig.
- 2** Im Dezember 2005 wurde die Beteiligung des Klägers am Festkapital der KG von bisher 100.000 € auf 3.472.268,04 € erhöht. Zur Belegung dieser erhöhten Komplementäreinlage trat der Kläger seine Geschäftsanteile an der GmbH 1 mit sofortiger Wirkung an die KG ab. Zugleich veräußerte er seine Anteile an der GmbH 2 an die KG.
- 3** Durch Schenkungs- und Nießbrauchsvertrag vom 28. Dezember 2005 übertrug der Kläger mit Wirkung zum 31. Dezember 2005 unter Vorbehalt des lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauchs von seiner Beteiligung am Festkapital der KG einen Anteil von 307.954,12 € auf S und Anteile von jeweils 312.954,12 € auf seine Ehefrau (E) und seine übrigen sechs Kinder und übernahm die damit verbundenen Steuern.
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Schenkungsteuer gegen den Kläger ohne Berücksichtigung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 2005 geltenden Fassung (ErbStG) fest und stundete die festgesetzten Steuerbeträge wegen des vorbehaltenen Nießbrauchs gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 ErbStG in voller Höhe. In den zuletzt gegenüber dem Kläger ergangenen Schenkungsteuerbescheiden vom 17. Dezember 2010 setzte das FA für die im Vermögen der KG befindlichen Anteile an den Kapitalgesellschaften je Erwerber einen Wert von 698.337 € (für S 687.473 €) an. Die Einsprüche blieben erfolglos.
- 5** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1079 veröffentlichte Urteil mit der Begründung statt, die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide seien insoweit rechtswidrig, als es das FA abgelehnt habe, dem Kläger für die Schenkung der Anteile an der KG an E und seine Kinder im Hinblick auf die im Vermögen der KG befindlichen Anteile an den Kapitalgesellschaften die Vergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zu gewähren. Die nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erforderliche unmittelbare Beteiligung des Erblassers oder Schenkers am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft setze nicht voraus, dass dieser bei der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) zivilrechtlich Gesellschafter der Kapitalgesellschaft gewesen sein müsse. Es genüge vielmehr eine durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft vermittelte Beteiligung des Erblassers oder Schenkers an der Kapitalgesellschaft. Dies ergebe sich aus § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Danach gelte der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die kein Betriebsvermögen habe, als Erwerb der

anteiligen Wirtschaftsgüter. Gegenstand des Erwerbs seien in solchen Fällen die anteiligen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens. Dieser Rechtsgedanke sei auch im Rahmen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG anwendbar. Zum selben Ergebnis führe § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO). Vermögensverwaltende Personengesellschaften würden danach steuerrechtlich als Bruchteilsgemeinschaft behandelt. Im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft befindliche Anteile an einer Kapitalgesellschaft würden demgemäß für Zwecke der Besteuerung nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ihren Gesellschaftern anteilig wie Bruchteilseigentümern zugerechnet. Der Kläger sei somit als Gesellschafter der KG i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG unmittelbar am Nennkapital der Kapitalgesellschaften beteiligt gewesen, deren Gesellschafterin die KG gewesen sei, und zwar zu mehr als einem Viertel.

- 6 Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG. Der Kläger sei nicht im Sinne dieser Vorschrift unmittelbar an den im Vermögen der KG befindlichen Anteilen an Kapitalgesellschaften beteiligt gewesen.
- 7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zu gewähren seien. Gegenstand des Erwerbs der E und der Kinder des Klägers durch freigebige Zuwendungen unter Lebenden gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sind die auf sie übertragenen Anteile an der KG. Dieser Erwerb ist nicht nach diesen Vorschriften begünstigt. Dass die KG Gesellschafterin von Kapitalgesellschaften war, führt nicht dazu, dass die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG für die im Vermögen der KG befindlichen Anteile an den Kapitalgesellschaften zu gewähren sind.
- 10 1. Bei der KG handelte es sich nicht wie von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vorausgesetzt um eine Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG. Die KG war lediglich vermögensverwaltend tätig und erfüllte daher nicht die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder einer selbständigen Arbeit (§ 18 EStG). Sie war auch nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt; denn bei ihr waren nicht ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter. Vielmehr war auch der Kläger persönlich haftender Gesellschafter der KG.
- 11 2. Die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG sind entgegen der Ansicht des FG hinsichtlich der im Vermögen der KG befindlichen Anteile an den Kapitalgesellschaften nicht erfüllt.
- 12 a) Der Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG) gelten nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG für den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn neben weiteren Voraussetzungen der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war. Es genügt nicht, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft erworben wird, die ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft ist, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich Privatvermögen oder Betriebsvermögen hat. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut, dem Sinn und Zweck und der Entstehungsgeschichte des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG. Die hiermit übereinstimmende Auffassung der Finanzverwaltung (R 53 Abs. 2 Satz 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 2003, BStBl II 2003, Sondernummer 1, 2; R E 13b.6 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011, BStBl II 2011, Sondernummer 1, 2; H E 10.4 "Entlastungen nach §§ 13a, 19a ErbStG für Anteile an Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsvermögen" der Hinweise zu den ErbStR 2011, BStBl II 2011, Sondernummer 1, 117) ist zutreffend.
- 13 aa) Nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 ErbStG muss Gegenstand des Erwerbs ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft sein. Bereits dies spricht dagegen, dass es auch genügt, wenn Gegenstand des Erwerbs ein Anteil an einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft ist.
- 14 bb) Nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG muss darüber hinaus der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt gewesen sein. Die Vorschrift knüpft anders als § 13a

Abs. 4 Nr. 1 ErbStG nicht an ertragsteuerliche, sondern an zivilrechtliche Merkmale an. Der Erblasser oder Schenker muss selbst Gesellschafter der Kapitalgesellschaft gewesen sein. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft ist nicht allein deshalb unmittelbar an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, weil die Personengesellschaft ihrerseits Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft ist (Weinmann in Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rz 53; Esskandari in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 13b ErbStG Rz 50; ders., Praktiker-Kommentar Erbschaftsteuer, 2013, § 13b Rz 58; Riedel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 2. Aufl. 2012, § 13b ErbStG Rz 104; Zipfel in Riedel, Praxishandbuch Unternehmensnachfolge, 1. Aufl. 2012, S. 143 Rz 76; Preißer in Rödl/Preißer u.a., Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kompakt-Kommentar, Stuttgart 2009, § 13a, § 13b, Kap. 4.1.4.4; Brüggemann/Stirnberg, Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, 9. Aufl. 2012, S. 763; Eisele, Erbschaftsteuerreform 2009, 2. Aufl. 2009, S. 52; Scholten/Korezkij, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 73, 76; für zwischengeschaltete Personengesellschaften ohne Betriebsvermögen a.A. Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 13b Rz 217; Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG, Rz 54; S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaft-steuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13b ErbStG Rz 110 f.; Völkens/Weinmann/Jordan, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 58 Rz 17; Götz, Der Erbschaftsteuer-Berater 2004, 84; S. Viskorf/Philipp/Kempny, Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis 2007, 246, 249; Hübner, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, S. 421; Pauli in Hörger/Stephan/Pohl, Unternehmens- und Vermögensnachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 377; Oenings/Kämper, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2012, 362; Felten, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2010, 627, 629 f.; ders., DStR 2012, 1218; im Ergebnis auch Tiedtke/Wälzholz in Tiedtke, ErbStG, 2009, § 13b Rz 43; für zwischengeschaltete Personen-gesellschaften unabhängig vom Vorhandensein von ertragsteuerrechtlichem Betriebsvermögen a.A. Gebel, Betriebsvermögens-nachfolge, 2. Aufl. 2002, Rz 1044).

- 15** Zivilrechtlich besitzt eine Personenhandelsgesellschaft (OHG oder KG) als Träger von Rechten und Pflichten (§ 124 Abs. 1 ggf. i.V.m. § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--) eigene Rechtssubjektivität und kann durch eigene Organe handeln. Sie kann daher auch Gesellschafterin einer anderen Personenhandelsgesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft sein. In diesem Fall ist nur die Personenhandelsgesellschaft, nicht deren Gesellschafter Mitglied und damit Gesellschafter der Untergesellschaft (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.1., m.w.N.; MünchKommHGB/Karsten Schmidt, 3. Aufl., § 124 Rz 6). Gleiches gilt für die GbR (Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 16. Juli 2001 II ZB 23/00, BGHZ 148, 291, unter II.2.b bb).
- 16** cc) Das gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften, die im ertragsteuerrechtlichen Sinn kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen haben. Aus § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG lässt sich ausgehend von Wortlaut, systematischer Stellung, Entstehungsgeschichte sowie Sinn und Zweck der Vorschrift nichts anderes ableiten. Die Vorschrift trifft keine Regelung zu den im Rahmen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG entscheidenden Fragen, was zivilrechtlich Gegenstand des Erwerbs ist und unter welchen Voraussetzungen ein Erblasser oder Schenker unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt war.
- 17** (1) Nach § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gilt der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten ist, also kein Betriebsvermögen hat, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter. Die Vorschrift ist Teil des mit "Steuerpflichtiger Erwerb" überschriebenen § 10 ErbStG und betrifft somit nach ihrem Wortlaut und ihrer systematischen Stellung nicht die in § 13a ErbStG geregelten Steuervergünstigungen. Aus ihr lassen sich demgemäß auch keine Kriterien für die Auslegung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG entnehmen.
- 18** (2) Dies wird durch den Sinn und Zweck bestätigt, den der Gesetzgeber mit der Einfügung des § 10 Abs. 1 Satz 3 in das ErbStG durch Art. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 verfolgt hat. Eine vergleichbare Vorschrift war im ErbStG i.d.F. des Art. 24 JStG 1996 und im ursprünglichen Entwurf des JStG 1997 (BTDrucks 13/4839) noch nicht vorgesehen. § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG wurde erst durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in den Gesetzentwurf eingefügt (Zweite Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum Entwurf eines JStG 1997, BTDrucks 13/5951, S. 35).
- 19** Der Finanzausschuss führte zur Begründung im Zweiten Bericht zum Entwurf eines JStG 1997 (BTDrucks 13/5952, S. 42) aus, die vorgeschlagene Gesetzesänderung betreffe die Zuwendung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden (nicht gewerblichen) Personengesellschaft. Sie sei im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 14. Dezember 1995 II R 79/94 (BFHE 179, 166, BStBl II 1996, 546) bestätigt durch BFH-Urteil vom 17. Februar 1999 II R 65/97 (BFHE 188, 439, BStBl II 1999, 476) notwendig geworden. Der BFH habe entschieden, bei der Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden BGB-Gesellschaft sei Erwerbsgegenstand der Gesellschaftsanteil als solcher. Dieser sei mit dem anteiligen Gesamtsteuerwert des Gesellschaftsvermögens als Saldo aus den

Steuerwerten der Besitzposten und der Gesellschaftsschulden zu bewerten. Nach bisheriger Verwaltungsauffassung sei der Erwerb von Beteiligungen an vermögensverwaltenden BGB-Gesellschaften als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter zu beurteilen. Die gesetzliche Änderung stelle die bisherige Behandlung sicher.

- 20** Mit der vom Finanzausschuss vorgeschlagenen und vom Gesetzgeber übernommenen Einfügung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG sollte demgemäß erreicht werden, dass die auf den Erwerber übergehenden gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen des Veräußerers einschließlich der anteiligen Gesellschaftsschulden bei lediglich vermögensverwaltenden, insbesondere grundstücksbesitzenden Personengesellschaften nicht mit dem Wert des anteilig auf den Erwerber übergehenden Aktivvermögens der Gesellschaft saldiert werden, sondern als Entgelt für die anteilige Übertragung des Aktivvermögens anzusehen sind und somit eine gemischte Schenkung vorliegt.
- 21** Da dieses Regelungsziel im Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG nicht unmissverständlich zum Ausdruck kam (Gebel, DStR 1997, 801, 807), hat der Gesetzgeber § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG durch Art. 1 Nr. 8 Buchst. a Doppelbuchst. cc des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) neu gefasst (jetzt § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG n.F.). Er hat klargestellt, dass der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft, die kein gewerbliches oder freiberufliches Betriebsvermögen hat, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt und dass die dabei im Innenverhältnis anteilig auf den Erwerber übergehenden Schulden und Lasten der Gesellschaft bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln sind (vgl. dazu Gesetzesbegründung der Bundesregierung, BTDrucks 16/7918, S. 32).
- 22** (3) Bei einem Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) sind diese Grundsätze nicht anwendbar. Vielmehr sind die Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2, Abs. 5 ErbStG unabhängig vom Verhältnis des Steuerwerts zum Verkehrswert der Besitzposten mit ihrem vollen Steuerwert abzugsfähig, soweit nicht Sonderregeln (§ 10 Abs. 6 bis 9 ErbStG) eingreifen (Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 32, § 10 Rz 20a; Weinmann, a.a.O., § 7 ErbStG Rz 65).
- 23** § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG n.F. spielen somit bei einem Erwerb von Todes wegen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) jedenfalls im Ergebnis keine Rolle (Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 10 Rz 59; Geck, a.a.O., § 10 ErbStG, Rz 15.1; Jüptner in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 4. Auflage § 10 Rz 52; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 31; Högl in Gürsching/Stenger, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 44; Weinmann, a.a.O., § 10 ErbStG Rz 27).
- 24** (4) Aufgrund dieser eng begrenzten, lediglich auf freigebige Zuwendungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 ErbStG) und vermögensverwaltende Personengesellschaften mit Schulden und Besitzposten, deren Verkehrswerte höher als die Steuerwerte sind, bezogenen Zielsetzung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG kann diese Vorschrift nicht dahingehend verstanden werden, dass die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft ist, i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG unmittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Ein solches Verständnis des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, das sowohl für Schenkungen unter Lebenden als auch für Erwerbe von Todes wegen und für Personengesellschaften unabhängig vom Vorhandensein von Gesellschaftsschulden und vom Verhältnis des Verkehrswerts der Besitzposten zum Steuerwert maßgebend sein müsste, wäre mit Wortlaut, Sinn und Zweck und systematischer Stellung der Vorschrift unvereinbar. Für die Beurteilung, ob ein Erblasser oder Schenker i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG unmittelbar an der Kapitalgesellschaft beteiligt war, kann demgemäß nicht auf § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG zurückgegriffen werden.
- 25** (5) Die gegenteilige Auffassung hätte im Übrigen in Fällen, in denen der Erblasser oder Schenker sowohl als zivilrechtlicher Gesellschafter, also unmittelbar, als auch über eine Personengesellschaft mittelbar an einer Kapitalgesellschaft beteiligt war und lediglich bei einer Zusammenrechnung der Beteiligungen die in § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG bestimmte Voraussetzung, nämlich eine Beteiligung des Erblassers oder Schenkers zu mehr als einem Viertel am Nennkapital der Kapitalgesellschaft, erfüllt ist, sinnwidrige Ergebnisse zur Folge. Der Erwerb der zivilrechtlichen Beteiligung des Erblassers oder Schenkers an der Kapitalgesellschaft (oder eines Anteils davon) wäre bei Heranziehung des Rechtsgedankens des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG nämlich nur dann begünstigt, wenn die zwischengeschaltete Personengesellschaft ertragsteuerrechtlich Privatvermögen hat, nicht aber, wenn sie Betriebsvermögen hat; denn auf Personengesellschaften mit Betriebsvermögen ist § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG nicht anwendbar.
- 26** dd) Ein anderes Ergebnis lässt sich auch nicht aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ableiten (a.A. Kamps, Finanz-Rundschau 2009, 353, 356; Hörger/Pauli, GmbHR 1999, 945, 946).

- 27** Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Wann diese Voraussetzung erfüllt ist, ergibt sich nicht aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Vielmehr ist dies den für die Einzelsteuern geltenden Vorschriften und Sachgesetzlichkeiten zu entnehmen.
- 28** Im Rahmen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG ist es für die Besteuerung nicht erforderlich, die Anteile von Kapitalgesellschaften, die sich im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befinden, den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen; denn diese Vorschrift ist, wie bereits dargelegt, nur dann anwendbar, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft unmittelbar und nicht lediglich mittelbar über eine andere Gesellschaft beteiligt war.
- 29** ee) Der Hinweis des FG auf § 17 Abs. 1 EStG kann seine Ansicht wegen des abweichenden Wortlauts ebenfalls nicht begründen. Anders als § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG setzt § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG keine unmittelbare Beteiligung am Nennkapital der Kapitalgesellschaft voraus. Vielmehr gehören nach § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG u.a. auch Anwartschaften auf eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und Genussscheine zu den Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Für die Beurteilung, ob die nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG erforderliche Mindestbeteiligung von 1 % am Kapital der Gesellschaft erreicht ist, stellt diese Vorschrift unmittelbare und mittelbare Beteiligungen ausdrücklich gleich. Für die Zurechnung einer Beteiligung gemäß § 17 Abs. 1 EStG kommt es zudem nicht auf das zivilrechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum an dem Gesellschaftsanteil an (BFH-Urteil vom 17. Februar 2004 VIII R 26/01, BFHE 205, 204, BStBl II 2004, 651, m.w.N.).
- 30** Einen solchen weiten Anwendungsbereich des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG wollte der Gesetzgeber durch das Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung des Erblassers oder Schenkers am Nennkapital der Kapitalgesellschaft ersichtlich vermeiden.
- 31** ff) Die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG auf Fälle, in denen der Erblasser oder Schenker als Gesellschafter am Nennkapital der Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt war, ist auch nicht sinnwidrig. Sie entspricht vielmehr ersichtlich dem Ziel des Gesetzgebers, den Anwendungsbereich des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG sowohl im Hinblick auf die Auswirkungen auf das Steueraufkommen als auch zur Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs einzuschränken. Sie erübrigt die Feststellung mittelbarer Beteiligungen und die Zusammenrechnung unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungen des Erblassers oder Schenkers an Kapitalgesellschaften.
- 32** gg) Für die Richtigkeit der Auslegung des Tatbestandsmerkmals einer unmittelbaren Beteiligung am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG durch die Finanzverwaltung spricht auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Das Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung des Erblassers oder Schenkers am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft, an der ein Anteil erworben wird, war von Anfang an als Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG vorgesehen.
- 33** § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG geht auf § 13 Abs. 2a Satz 1 ErbStG i.d.F. des Art. 24 Nr. 2 Buchst. b JStG 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250) zurück. Nach dieser Vorschrift sollte neben dem Erwerb von Betriebsvermögen auch der Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften begünstigt sein, und zwar u.a. unter der Voraussetzung, dass der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt war.
- 34** Diese Neuregelung wurde nicht wirksam, da die Gewährung von Steuervergünstigungen für den Erwerb von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften durch § 13a ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 5 JStG 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049) neu geregelt wurde, und zwar gemäß § 37 Abs. 1 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 14 JStG 1997 mit Wirkung auf Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 1995 entstanden ist. Die damals eingeführte Fassung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG galt auch noch im Jahr 2005. Eine Sonderregelung traf § 37 Abs. 3 ErbStG i.d.F. des Art. 2 Nr. 14 JStG 1997 lediglich für Erwerbe, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 1997 entstanden ist. Insoweit genügte es, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Kapitalgesellschaft mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt war. Das Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung am Nennkapital der Kapitalgesellschaft galt auch für Erwerbe in diesem Zeitraum.
- 35** hh) An die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG auf Fälle, in denen der Erblasser oder Schenker unmittelbar und somit als Gesellschafter am Nennkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt war, sind die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes gebunden (aus rechtspolitischer Sicht kritisch Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, a.a.O., § 13b Rz 46; Stobbe/Brüninghaus,

Betriebs-Berater --BB-- 1998, 1611, 1612; Schulz/Althof/Markl, BB 2008, 528, 533; Rödter, DStR 2008, 997, 999; Hannes/Onderka, ZEV 2008, 16, 19). Wie der BFH bereits entschieden hat (Urteil vom 16. Februar 2005 II R 6/02, BFHE 208, 444, BStBl II 2005, 411), ist eine Auslegung des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG gegen den eindeutigen Wortlaut des Gesetzes zumindest insoweit nicht zulässig, als es um das Erfordernis der unmittelbaren Beteiligung des Schenkers am Nennkapital der Kapitalgesellschaft geht. Eine Auslegung gegen den Wortlaut eines Gesetzes ist zwar nicht schlechthin ausgeschlossen; sie kommt aber nur in Betracht, wenn die wortgetreue Gesetzesanwendung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde, das durch die beabsichtigte Auslegung zu vermeiden oder doch entscheidend zu mindern wäre, ohne andere Wertungswidersprüche hervorzurufen.

- 36** Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt. Die vom Gesetzgeber durch das Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung des Erblassers oder Schenkers an der Kapitalgesellschaft ersichtlich gewollte Einschränkung des Anwendungsbereichs der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG ist, wie bereits dargelegt, nicht sinnwidrig.
- 37** b) Die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG sind somit im Streitfall nicht erfüllt.
- 38** aa) Gegenstand des Erwerbs der E und der Kinder des Klägers waren Anteile an der KG und nicht an den Kapitalgesellschaften, an denen die KG als Gesellschafterin beteiligt war. Der Kläger war an den im Gesamthandsvermögen der KG befindlichen Anteilen an den Kapitalgesellschaften zu dem Zeitpunkt, an dem die Schenkungsteuer für den Erwerb der Anteile an der KG gemäß § 9 Abs. 2 ErbStG durch Ausführung der freigebigen Zuwendungen entstanden ist, nicht unmittelbar beteiligt. Dieser Zeitpunkt ist für die Prüfung maßgebend, ob die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG erfüllt sind (BFH-Beschluss vom 18. August 2005 II B 90/04, BFH/NV 2006, 62). Ausgeführt wurden die freigebigen Zuwendungen an dem Tag, an dem die Übertragung der Anteile an der KG auf E und die Kinder des Klägers wirksam wurde, also am 31. Dezember 2005; denn an diesem Tag haben die Erwerber das erhalten, was ihnen nach der Schenkungsabrede verschafft werden sollte (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900). An diesem Tag war der Kläger nicht mehr Gesellschafter der Kapitalgesellschaften. Vielmehr war die KG selbst deren Gesellschafterin. Das ist entscheidend.
- 39** bb) Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die KG lediglich vermögensverwaltend tätig war. Dies ändert nichts daran, dass die KG rechtsfähig und selbst Gesellschafterin der Kapitalgesellschaften war. Eine in das Handelsregister eingetragene KG ist gemäß § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 HGB auch dann rechtsfähig, wenn ihr Gewerbebetrieb zwar nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist oder wenn sie nur eigenes Vermögen verwaltet, aber in das Handelsregister eingetragen ist (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 105 Abs. 2, § 123 Abs. 2 HGB). Das trifft im Streitfall zu.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)