

# Urteil vom 17. June 2020, II R 38/17

## Begünstigte Schenkung von Sonderbetriebsvermögen

ECLI:DE:BFH:2020:U.170620.IIR38.17.0

BFH II. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, ErbStG § 13a Abs 1, EStG § 15 Abs 3, ErbStG § 13b Abs 1 Nr 2

vorgehend FG Köln, 28. June 2017, Az: 7 K 1654/16

## Leitsätze

Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 29.06.2017 - 7 K 1654/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Vater des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) war alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG (KG) und alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Die KG war die alleinige, im Grundbuch eingetragene Eigentümerin eines Grundstücks mit einem Buchwert in Höhe von 140.000 € und einem Verkehrswert in Höhe von ca. 600.000 €.
- 2** Mit notarieller Vereinbarung vom 30.12.2013 brachte der Vater des Klägers durch Übertragung und Abtretung seinen Anteil an der Komplementär-GmbH zu Buchwerten in die KG ein (B. § 1 des Vertrags). Sodann übertrug die KG das Eigentum an dem Grundstück auf den Vater des Klägers gegen Zahlung von 46.811 € für eine freistehende Gewerbehalle (Fälligkeit 30.12.2013). Der Vater des Klägers überführte das Grundstück in sein Sonderbetriebsvermögen (C. § 1 des Vertrags). Besitz, Nutzen und Lasten gingen zum 30.12.2013, 24:00 Uhr auf den Vater des Klägers über (C. § 3 des Vertrags).
- 3** In einem weiteren Teil der notariellen Vereinbarung vom 30.12.2013 übertrug der Vater des Klägers im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich durch Abtretung seinen gesamten Kommanditanteil an der KG auf den Kläger (D.I. § 1 des Vertrags). Die Anmeldung der Übertragung des Kommanditanteils zur Eintragung in das Handelsregister datiert vom 30.12.2013. Unter D.I. § 1 Nr. 3 und 4 des Vertrags regelten die Vertragsparteien folgendes:

"3. Die Übertragung und Abtretung erfolgt mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 01.01.2014, 00:01 Uhr ("Übertragungstichtag"), jedoch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Schenknehmers als Kommanditist der KG kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. Vom Übertragungstichtag bis zur Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister wird die übertragene Gesellschaftsbeteiligung an der KG vom Schenkgeber treuhänderisch gehalten.

4. Damit stehen dem Schenknehmer ab dem Übertragungstichtag die mit dem Gesellschaftsanteil an der KG verbundenen Gesellschaftsrechte in der KG zu. Der Schenknehmer ist ab diesem Tag am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der KG allein beteiligt."

- 4 Die Anmeldung der Sonderrechtsnachfolge zum Handelsregister erfolgte ebenfalls am 30.12.2013, die Eintragung ins Handelsregister am 14.01.2014.
- 5 Schließlich übertrug der Vater des Klägers diesem das Grundstück (D.II. § 1 des Vertrags). Der Kläger überführte dies ebenfalls in sein Sonderbetriebsvermögen. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am 01.01.2014, 00:01 Uhr auf den Sohn über (D.II. § 5 des Vertrags). Die Beteiligten waren sich über den Eigentumsübergang einig und bewilligten und beantragten die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch ohne Zwischeneintragung des Vaters (D.II. § 8 Nr. 1 des Vertrags).
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 15.12.2015 einen Schenkungsteuerbescheid und setzte die Schenkungsteuer gegen den Kläger in Höhe von 22.000 € fest. Der Besteuerung legte das FA eine freigebige Zuwendung des Vaters des Klägers an diesen auf den 30.12.2013 im Wert des Grundbesitzes in Höhe von 600.000 € zu Grunde. Den Wert des Grundstücks schätzte das FA. Den Freibetrag nach §§ 13a, 13b des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung vom 26.06.2013 (ErbStG a.F.) gewährte es nicht. Mit gleichem Datum erließ das FA einen weiteren Schenkungsteuerbescheid, mit dem es die Schenkung des KG-Anteils auf den 14.01.2014 besteuerte. Insoweit setzte es die Schenkungsteuer auf 0 € fest. Es gewährte die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a.F. und rechnete die Schenkungsteuer aus der Vorschenkung des Grundstücks in Höhe von 22.000 € an. Dieser Bescheid ist nicht Gegenstand des Verfahrens.
- 7 Den Einspruch des Klägers gegen den Schenkungsteuerbescheid wegen der Schenkung des Grundstücks am 30.12.2013 wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 29.05.2016 als unbegründet zurück.
- 8 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) hat das FA zu Recht für die Schenkung des Grundstücks keinen Freibetrag nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. gewährt.
- 9 Bei der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens sei es für die Gewährung der Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. erforderlich, dass diese gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen würden. Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ermögliche dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative.
- 10 Im Streitfall sei das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück nicht gleichzeitig mit dem Kommanditanteil an der KG auf den Kläger übertragen worden. Es fehle an der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung des Klägers zum Zeitpunkt der Grundstücksschenkung. Die Parteien hätten ausdrücklich aufschiebend bedingt vereinbart, dass die dingliche Wirkung der Übertragung und Abtretung des Kommanditanteils aus Haftungsgründen --abweichend vom Übertragungstichtag 01.01.2014-- erst mit Eintragung des Klägers im Handelsregister als Kommanditist kraft Sonderrechtsnachfolge erfolgen solle. Diese Eintragung sei erst am 14.01.2014 vorgenommen worden. Erst ab diesem Tag sei der Kläger zivilrechtlich Kommanditist der KG geworden. Wegen der klaren Formulierung unter D.I. § 1 Nr. 3 des Vertrags könne auch im Wege der Vertragsauslegung kein abweichender Wille der Vertragsparteien festgestellt werden. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1743, veröffentlicht worden.
- 11 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers. Er ist der Auffassung, dass er mit Beginn des 01.01.2014 über alle Gesellschaftsrechte einschließlich des Gewinnbezugsrechts und der stillen Reserven habe verfügen können. Er sei in der Lage gewesen, beim zuständigen Handelsregister die entsprechende Eintragung herbeizuführen. Darin unterscheide sich der Sachverhalt von dem, der dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30.11.2009 - II R 70/06, BFH/NV 2010, 900, zugrunde gelegen habe, auf das sich das FG in seiner Begründung berufen habe. Das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück sei folglich zeitgleich mit dem Anteil an der KG auf den Kläger übertragen worden.

- 12** Der Kläger wies darauf hin, dass der Grundbesitzwert auf den 30.12.2013 mit Bescheid vom 23.07.2018 in Höhe von 596.876 € festgestellt worden sei.
- 13** Der Kläger beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom 15.12.2015 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 25.05.2016 dahin gehend zu ändern, dass die Steuerbefreiung nach §§ 13a und 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG hinsichtlich des im Zusammenhang mit dem Erwerb des Kommanditanteils an der KG erworbenen Grundstücks gewährt wird;  
hilfsweise, den Grundbesitzwert aus dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den 30.12.2013 vom 23.07.2018 in Höhe von 596.876 € anzusetzen.
- 14** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision war als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass für die am 30.12.2013 erfolgte Grundstücksschenkung die Steuerbegünstigung nach §§ 13a Abs. 1, 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. nicht zu gewähren ist.
- 16** 1. Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid erfasst zutreffend die Schenkung des zuvor vom Vater des Klägers von der KG erworbenen und sodann ins Sonderbetriebsvermögen des Vaters überführten Grundstücks an den Kläger.
- 17** a) Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Bei der Frage nach dem Gegenstand der Zuwendung ist maßgebend, was nach der Schenkungsabrede geschenkt werden sollte und worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker tatsächlich und rechtlich endgültig verfügen kann. Eine freigebige Zuwendung 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. 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 (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2014 - II R 26/13, BFHE 247, 456, BStBl II 2015, 239, Rz 10, m.w.N.).
- 18** b) Die Schenkungsteuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG in dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Bei Grundstücksschenkungen ist die Schenkung jedoch nicht erst mit der Eintragung des Beschenkten im Grundbuch, sondern bereits in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die Auflassung beurkundet worden ist, der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat und der Beschenkte nach den getroffenen Vereinbarungen von der Eintragungsbewilligung Gebrauch machen darf (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 22, m.w.N.).
- 19** c) Ausgehend von diesen Grundsätzen wurde die von dem angefochtenen Schenkungsteuerbescheid erfasste Grundstücksschenkung bereits am 30.12.2013 ausgeführt. Der Vater des Klägers hat die Auflassung zu diesem Zeitpunkt erklärt und die Eintragung der Rechtsänderung ins Grundbuch bewilligt. Die Auflassung war wirksam. Insbesondere stand sie nicht unter einer aufschiebenden Bedingung. Bereits am 30.12.2013 wurde die Umschreibung im Grundbuch beantragt.
- 20** 2. Für die Grundstücksschenkung war die Steuerbegünstigung für inländisches Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. nicht zu gewähren. Zwar handelte es sich bei dem Grundstück um Sonderbetriebsvermögen des Vaters bei der KG. Es wurde vom Kläger auch in sein Sonderbetriebsvermögen bei der KG eingebracht. Das Grundstück ist jedoch nicht zeitgleich mit dem Anteil an der KG auf den Kläger übertragen worden.
- 21** a) Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. gehören zu dem nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG a.F. begünstigten Vermögen das inländische Betriebsvermögen beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Steuervergünstigungen sind nach ständiger Rechtsprechung 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 § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. erfüllt (BFH-Urteil vom 06.11.2019 - II R 34/16, BFH/NV 2020, 433, Rz 24).

- 22** Der in dieser Vorschrift durch Bezugnahme auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG verwendete Gesellschaftsbegriff ist 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, Rz 24). Der Begriff des Mitunternehmeranteils umfasst ertragsteuerrechtlich auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, unter 2.b bb).
- 23** b) Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2002 - II R 53/99, BFHE 199, 19, BStBl II 2002, 441 zu § 13a Abs. 2a ErbStG 1974). Durch die alleinige Übertragung des Sonderbetriebsvermögens ohne gleichzeitige Übertragung des Mitunternehmeranteils geht die Rechtsstellung des Schenkers als Mitunternehmer auf den Bedachten nicht über. Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ermöglicht dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative. Letztere ist jedoch Voraussetzung für die Steuerbegünstigung.
- 24** c) Ob der Erwerber eine Mitunternehmerstellung erlangt hat, ist nicht nach zivilrechtlichen, sondern allein nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien zu entscheiden. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG können Mitunternehmer auch solche Personen sein, die nicht in einem zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnis einer Außen- oder Innengesellschaft, sondern in einem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis zueinanderstehen. Mitunternehmer, die zivilrechtlich nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft sind, werden einkommensteuerrechtlich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG und somit auch bewertungsrechtlich im Hinblick auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 des Bewertungsgesetzes unmittelbar an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaftern gleichgestellt. Für die Gewährung der Steuerbegünstigung ist es weder erforderlich noch ausreichend, dass der Erwerber einen zivilrechtlichen Anteil an einer Personengesellschaft erwirbt, es genügt vielmehr, dass er aufgrund des Erwerbs nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen Mitunternehmer wird (BFH-Urteil in BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 58).
- 25** d) Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Ergebnis zutreffend die Gewährung der Steuerbegünstigung verneint.
- 26** Es kann dahinstehen, ob der Kläger aufgrund der Vereinbarung des Treuhandverhältnisses nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien bereits am 01.01.2014 oder erst zusammen mit der zivilrechtlichen Rechtsänderung mit der Eintragung im Handelsregister am 14.01.2014 Mitunternehmer der KG geworden ist. Denn im Streitfall ist das Grundstück noch vor dem 01.01.2014 und damit nicht zugleich mit dem Mitunternehmeranteil auf den Kläger übertragen worden.
- 27** Im Zeitpunkt der Grundstücksschenkung am 30.12.2013 sind --anders als § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a.F. es voraussetzt-- weder Mitunternehmerisiko noch Mitunternehmerinitiative auf den Kläger übergegangen. Unter D.I. § 1 Nr. 3 des Vertrags haben der Kläger und dessen Vater ausdrücklich vereinbart, dass die Übertragung und Abtretung des Mitunternehmeranteils auf den 01.01.2014 erfolgen soll, und dieses Datum ausdrücklich als Übertragungstichtag festgelegt. Unabhängig davon, dass die Abtretung noch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung stand, dass der Kläger im Handelsregister eingetragen wird, war für die Abtretung vereinbart, dass dem Kläger erst ab diesem Übertragungstichtag (01.01.2014) die Gesellschaftsrechte an der KG zustehen und der Vater diese treuhänderisch halten solle. Zu diesem Zeitpunkt war das Grundstück nach schenkungsteuerrechtlichen Grundsätzen bereits übertragen worden, denn die Schenkung war mit der (bedingungslos) erklärten Auflassung und der Bewilligung zur Umschreibung im Grundbuch bereits am 30.12.2013 ausgeführt (s.o. unter 1.).
- 28** 3. Der Hilfsantrag hat keinen Erfolg.
- 29** Der BFH ist an die tatsächlichen Feststellungen des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Tatsachen, die erst nach Erlass des FG-Urteils entstehen, können im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 58 m.w.N.) und führen auch nicht zur Aufhebung der Vorentscheidung.
- 30** Es kann dahinstehen, wie mit Grundlagenbescheiden zu verfahren ist, wenn die Vorentscheidung aufgehoben wird und der BFH in der Sache selbst entscheidet (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Wird --wie im Streitfall-- die Revision als

unbegründet zurückgewiesen, hat die Vorentscheidung jedenfalls Bestand. Sie wird nicht dadurch unrichtig, dass zu einem späteren Zeitpunkt ein Grundlagenbescheid erlassen wird, der materielle Auswirkungen auf den im finanzgerichtlichen Verfahren bestätigten Bescheid hat. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) ermöglicht in diesen Fällen die Änderung des bestandskräftigen Folgebescheids. Es kann offen bleiben, ob der Hilfsantrag des Klägers als an das FA gerichteter Antrag auf Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzusehen ist, denn die Änderung erfolgt in einem gesonderten Verfahren. Das Revisionsverfahren dient nicht zur Durchführung der Änderung.

**31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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