

Urteil vom 01. September 2021, II R 8/19

Ausführungszeitpunkt der Schenkung von Gesellschaftsanteilen

ECLI:DE:BFH:2021:U.010921.IIR8.19.0

BFH II. Senat

ErbStG § 1 Abs 2, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1 Buchst a, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 10 Abs 1 S 4, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 3, ErbStG § 11, ErbStG § 12, ErbStG § 13a, ErbStG § 13b, ErbStG § 29, BewG § 97, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 2, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 3, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 4, AO § 90, AO § 119 Abs 1, AO § 125 Abs 1, AO § 155 Abs 2, AO § 162, AO § 164 Abs 1, FGO § 56 Abs 1, FGO § 74, FGO § 76 Abs 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, FGO § 126 Abs 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 23. April 2018, Az: 3 K 209/14

Leitsätze

1. NV: Ist ein Anteil an einer Personengesellschaft Gegenstand einer Schenkung, ist der Vollzugszeitpunkt der Zeitpunkt des zivilrechtlich wirksamen Übergangs des Mitgliedschaftsrechts.
2. NV: Ist der Vollzug einer Schenkung aufschiebend bedingt, ist die Zuwendung erst mit Bedingungseintritt ausgeführt.
3. NV: Eine gesonderte Wertfeststellung muss auf den Stichtag des Vollzugs der Schenkung erfolgen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 24.04.2018 - 3 K 209/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Ehemann (E) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) nahm am 27.11.2008 ein Bankdarlehen auf. Als Sicherheiten bestellte er Grundschulden auf fünf seiner Grundstücke. Zudem übernahm die Klägerin eine Bürgschaft. Am 15.10.2009 gründete E als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sowie als alleiniger Kommanditist eine GmbH & Co. KG (KG) und brachte drei der Grundstücke in die KG ein. Am 12.11.2009 beantragte das Wohnsitzfinanzamt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des E.
- 2 Mit notariellem Vertrag vom 03.02.2010 übertrug E der Klägerin sämtliche Anteile an der KG sowie der Komplementär-GmbH. Die Abtretung der GmbH-Anteile erfolgte ohne Gegenleistung mit sofortiger Wirkung. Die Kommanditanteile wurden schuldrechtlich auf den 01.01.2010 übertragen. Die Änderung der Kommanditistenstellung sollte erst mit Eintragung in das Handelsregister wirksam werden. Die dingliche Übertragung war insoweit aufschiebend bedingt. Den Kaufpreis für die Kommanditanteile in Höhe von 570.000 € beglich die Klägerin durch eine befreiende Schuldübernahme der den Grundpfandrechten zugrunde liegenden persönlichen Darlehensverbindlichkeiten bis zu dieser Höhe. Zudem hatte sie den Fortbestand der Grundschulden zu dulden.

- 3 Am 10.08.2010 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des E eröffnet. Die Bank nahm die Klägerin in Anspruch. Der Insolvenzverwalter (I) machte insolvenzrechtliche Rückforderungsansprüche wegen einer Reihe von Vermögensübertragungen einschließlich der hier streitigen Rechtsgeschäfte geltend. In einem am 28.06.2011 notariell beurkundeten Vergleich verpflichtete sich die Klägerin, an I zur Abgeltung aller Ansprüche einen Betrag von insgesamt 78.000 € zu zahlen.
- 4 Mit Bescheid vom 13.02.2014 stellte das zuständige Finanzamt im Wege der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (AO) für die KG den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 des Bewertungsgesetzes --BewG--) nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG auf den 03.02.2010 mit 2.033.562 € fest. Mit Bescheid vom 18.03.2014 stellte es ebenfalls auf den 03.02.2010 für die GmbH den Wert des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG mit 66.924 € fest.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte zunächst im Wege der Schätzung mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO stehenden Schenkungssteuerbescheid vom 02.04.2014 Schenkungsteuer in Höhe von 304.076 € gegenüber der Klägerin fest. Es legte die gesondert festgestellten Werte des Erwerbs ohne erwerbsmindernde Gegenleistung der Besteuerung zugrunde. Nachdem die Klägerin in ihrer Schenkungsteuererklärung eine Gegenleistung in Höhe von 1.727.855 € erklärt hatte (einem prozentualen Anteil an den Darlehensverbindlichkeiten sowie der an I geleisteten Zahlung entsprechend), lehnte das FA den Änderungsantrag der Klägerin zunächst mit Bescheid vom 08.07.2014 ab. Später erachtete es die bankseitige Kündigung des Darlehens für nachgewiesen, berücksichtigte im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 05.11.2014 den in dem Übertragungsvertrag benannten Teilbetrag von 570.000 € und setzte die Schenkungsteuer auf 195.776 € herab.
- 6 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage, mit der die Klägerin in erster Linie die Aufhebung der Schenkungssteuerbescheide, hilfsweise die erwerbsmindernde Berücksichtigung der Zahlungen und der Übernahme der Darlehensverbindlichkeiten begehrte, abgewiesen. Die Vereinbarung vom 03.02.2010 habe die Schuldübernahme auf 570.000 € begrenzt, während die Übernahme der Bürgschaft keine Gegenleistung für die spätere Schenkung gewesen sei. Die Steuer sei mangels Herausgabe der Anteile nicht aufgrund der Anfechtung durch I nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) rückwirkend erloschen, und die Voraussetzungen des § 29 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG lägen nicht vor. Schließlich handele es sich nicht um vom Schenker herrührende Schulden i.S. von § 1 Abs. 2 i.V.m. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG, da die Zahlungen an die Bank auf der Bürgschaft beruhten und bei der Zahlung an I anzunehmen sei, dass diese nicht nur die KG-Anteile, sondern auch die anderen Anfechtungsansprüche tangiere. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 133 veröffentlicht.
- 7 Durch Beschluss vom 22.01.2019 - II B 68/18, zugestellt am 06.02.2019, hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Revision zugelassen. Nach einem am 15.03.2019 zugestellten Hinweis der Geschäftsstelle des Senats auf die bis dahin fehlende Revisionsbegründung hat die Klägerin am 20.03.2019 Wiedereinsetzung beantragt und die Revisionsbegründung eingereicht. Sie hat am 25.03.2019 ausgeführt, unter welchen konkreten Umständen und Rahmenbedingungen der Prozessbevollmächtigte am 12.02.2019 die Revisionsbegründung in den Briefkasten eingeworfen habe, und dazu dessen Postausgangsbuch vorgelegt.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG und § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG) und formellen Rechts (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfasse ebenfalls das Surrogat, dem die Wertersatzleistung zur Abwendung des insolvenzrechtlichen Rückgewähranspruchs gleichstehe, und überdies sei § 29 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG wegen Verarmung analog anzuwenden. Maßgebend sei, dass die 78.000 € jedenfalls auch für die anfechtbare Übertragung der KG-Anteile geleistet worden seien. Weiter sei nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG der Betrag von 2,8 Mio. € abzuziehen, den die Klägerin gezahlt habe, weil die Grundstücke als haftende Sicherheiten in Anspruch genommen worden seien. Schließlich habe das FG seine Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 FGO verletzt, da es Beweisantritten der Klägerin zu den Gründen für die Inanspruchnahme der Grundpfandrechte sowie zu einer etwaigen Aufteilung der Zahlung von 78.000 € auf verschiedene Anfechtungsansprüche nicht gefolgt sei.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, den Schenkungssteuerbescheid vom 02.04.2014, den Ablehnungsbescheid vom 08.07.2014 sowie die Einspruchsentscheidung vom 05.11.2014 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 11** § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verlange die tatsächliche Herausgabe des Geschenks, während eine Analogie zu § 29 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mangels Vergleichbarkeit der Insolvenzsituation mit der Verarmung nicht möglich sei. Die Inanspruchnahme der Klägerin aus den Grundpfandrechten könne im Streitfall schon deshalb nicht berücksichtigt werden, weil sie vertraglich auf den Kaufpreis begrenzt gewesen sei. Die angebotenen Beweise habe das FG auf der Grundlage seines eigenen Rechtsstandpunkts nicht erheben müssen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist zulässig. Zwar ist die Revisionsbegründungsfrist versäumt. Der Klägerin ist aber nach § 56 Abs. 1 FGO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Sie hat glaubhaft gemacht, dass der Schriftsatz mit der Revisionsbegründung rechtzeitig auf den Postweg gelangt ist, um bei normalem Verlauf der Dinge fristgerecht im BFH einzugehen. Ein weiterer Nachweis über den Verbleib der Postsendung ist der Klägerin nicht möglich und nicht zu verlangen.

III.

- 13** Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der BFH vermag schon deshalb nicht abschließend zu entscheiden, da es an der erforderlichen Wertfeststellung fehlt.
- 14** 1. 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.
- 15** a) 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. Gesellschaftsanteile können Gegenstand einer freigebigen Zuwendung sein (vgl. BFH-Urteile vom 17.02.1999 - II R 65/97, BFHE 188, 439, BStBl II 1999, 476, unter II.1., und vom 25.11.2008 - II R 38/06, BFH/NV 2009, 772, unter II.2.c aa, m.w.N.). Für Personengesellschaften ergibt sich das auch aus § 7 Abs. 5 Satz 1 ErbStG.
- 16** b) Die Steuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.
- 17** aa) Zeitpunkt der Ausführung ist grundsätzlich der Eintritt des Leistungserfolgs (BFH-Urteil vom 20.01.2010 - II R 54/07, BFHE 228, 177, BStBl II 2010, 463, Rz 14). Ist Gegenstand der Zuwendung ein Anteil an einer Personengesellschaft, ist der Vollzugszeitpunkt der Zeitpunkt des zivilrechtlich wirksamen Übergangs des Mitgliedschaftsrechts. Ob und ab wann der Beschenkte ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen ist, ist für diese Frage unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 06.05.2015 - II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 16). Der nach ertragsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilende Übergang der Mitunternehmerstellung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17.06.2020 - II R 38/17, BFHE 269, 436, BStBl II 2021, 98, Rz 24, m.w.N.) hat allein für die Steuervergünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG Bedeutung.
- 18** bb) Ist der Vollzug einer Schenkung aufschiebend bedingt, ist nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG, der auf die Schenkung entsprechend anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 21.04.2009 - II R 57/07, BFHE 224, 279, BStBl II 2009, 606, unter II.3.b), die Zuwendung erst mit Bedingungseintritt ausgeführt. Steht die freigebige Zuwendung eines Kommanditanteils unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Beschenkten als Kommanditist in das Handelsregister, ist sie deshalb schenkungsteuerrechtlich bis zum Bedingungseintritt nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 30.11.2009 - II R 70/06, BFH/NV 2010, 900, unter II.2.b aa; BFH-Beschluss vom 28.07.2015 - II B 145/14, BFH/NV 2020, 891, Rz 5).
- 19** 2. Schriftliche Steuerbescheide müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Fehlt die Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) dem Steuerbescheid zugrunde liegen, ist der Bescheid nach § 125 Abs. 1 AO nichtig.
- 20** a) Bei Schenkungsteuerbescheiden ist aus der Bezeichnung des Steuerstichtags regelmäßig der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu entnehmen. Die Angabe des schenkungsteuerrechtlich zutreffenden Stichtags im

Schenkungssteuerbescheid ist jedoch nicht erforderlich, wenn sie zur Identifikation des steuerpflichtigen Vorgangs im Streitfall nicht benötigt wird (vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2019 - II R 34/16, BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 18, 21).

- 21** b) Die Ermittlung der Bereicherung und die Bewertung erfolgen nach Maßgabe von §§ 10, 12 Abs. 1 ErbStG auf den Stichtag (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG; vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2019 - II R 29/16, BFHE 267, 433, BStBl II 2020, 505, Rz 26 ff. zur Bewertung von Wertpapieren auf den Todestag des Erblassers als Steuerstichtag für die Erbschaftsteuer).
- 22** Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG festzustellen ist, sind gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG mit dem auf den Bewertungsstichtag festgestellten Wert anzusetzen. Für Personengesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen nach § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, Abs. 1a BewG gesondert festgestellt. Der Erwerb einer Beteiligung an einer nicht unter § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG fallenden Personengesellschaft gilt hingegen nach § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter, so dass nach §§ 12 Abs. 6, 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG nicht der Anteilswert, sondern der Anteil am Wert von Vermögensgegenständen und Schulden festgestellt wird.
- 23** c) Fehlt eine gesonderte Feststellung auf den zutreffenden Stichtag, hat das FG entweder eine Schätzung nach § 155 Abs. 2 AO i.V.m. § 162 Abs. 5 AO vorzunehmen oder das Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen. Im Revisionsverfahren kann die Bemessungsgrundlage nicht ermittelt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 45, m.w.N.).
- 24** 3. Nach diesen Maßstäben ist die Vorentscheidung bereits deshalb aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, weil hinsichtlich der Anteile an der KG die erforderliche gesonderte Wertfeststellung fehlt. Die Übertragung der Kommanditbeteiligung stand unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung im Handelsregister und fand deshalb jedenfalls nicht am 03.02.2010 statt.
- 25** a) Der Bescheid ist nicht schon wegen inhaltlicher Unbestimmtheit aufzuheben. Soweit er das Datum der Ausführung der Schenkung falsch bezeichnet, ist dies im vorliegenden Fall unschädlich. Die Bezeichnung des Schenkungsvertrags definiert den steuerpflichtigen Vorgang ausreichend.
- 26** b) Fest steht aber, dass der Stichtag für die Steuerentstehung jedenfalls hinsichtlich der Kommanditbeteiligung nicht der 03.02.2010, sondern ggf. ein späterer Zeitpunkt ist.
- 27** aa) Die Schenkung war am 03.02.2010 noch nicht vollzogen. Abgesehen von den insoweit eindeutigen vertraglichen Bestimmungen erlauben die Umstände des Falles keine Auslegung dahin, dass sich der Gegenstand der Schenkung in der Übertragung der lediglich schuldrechtlichen Rechtsposition im Innenverhältnis erschöpfen sollte. Den Parteien kam es ersichtlich auf den Rechtsträgerwechsel und damit den Übergang der Gesellschafterstellung an, da nur so überhaupt eine Aussicht bestand, die von der KG gehaltenen Grundstücke der bevorstehenden Insolvenz zu entziehen.
- 28** bb) Die vorliegende Wertfeststellung bezieht sich auf den unzutreffenden Stichtag 03.02.2010 und kann deshalb nicht der Schenkungssteuerfestsetzung zugrunde gelegt werden. Das FG hat bislang keine Feststellungen dazu getroffen, ob und ggf. wann die Übertragung im Handelsregister eingetragen wurde. Ist es zu der Eintragung gekommen, ist die Wertermittlung für die Kommanditbeteiligung auf den Eintragungszeitpunkt nachzuholen. Die Entscheidung über die Aussetzung des Verfahrens obliegt dem FG.
- 29** 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO-- auf Folgendes hin:
- 30** a) Zu dem subjektiven Element der freigebigen Zuwendung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 06.05.2020 - II R 34/17, BFHE 269, 419, BStBl II 2020, 744, Rz 24, m.w.N.) hat das FG keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen. Dies ist bei Gelegenheit erneuter Entscheidung nachzuholen.
- 31** b) Nach dem Vertrag vom 03.02.2010 sollte die Abtretung der GmbH-Anteile mit sofortiger Wirkung erfolgen. Es ist dennoch eine Frage der Auslegung, ob es dem Willen der Vertragsparteien entsprach, die Rechtsträgerwechsel bei der KG und der Komplementär-GmbH zu unterschiedlichen Zeitpunkten eintreten zu lassen. Davon hängt die Frage ab, ob der Feststellungszeitpunkt 03.02.2010 für die Übertragung der GmbH-Anteile zutreffend ist.

- 32** c) Nach Aktenlage steht nicht fest, ob die KG eine solche i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG ist und die gesonderte Wertfeststellung für die Kommanditbeteiligung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG stattzufinden hat oder ob § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG anwendbar ist.
- 33** d) Für den Umfang der Bereicherung insbesondere in Ansehung der Darlehensverbindlichkeiten und Grundschulden ist zu beachten, dass die Schenkung Gesellschaftsanteile zum Inhalt hatte, nicht jedoch Grundstücke (worauf sich H E 7.4 Abs. 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 2011 und gleichlautend ErbStR 2019 bezieht).
- 34** e) Bei der Ermittlung der Bereicherung nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG können nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG auch bei Schenkungen Erwerbskosten abgezogen werden (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteil vom 04.12.2002 - II R 75/00, BFHE 200, 406, BStBl II 2003, 273, unter II.B.2.b). Ob die Zahlungen an den Insolvenzverwalter zur Ablösung insolvenzrechtlicher Rückgewähransprüche ganz oder teilweise abziehbare Erwerbserlangungskosten darstellen, ist nach den für diese Vorschrift allgemein geltenden Maßstäben zu prüfen und eine etwaige Aufteilung mit Hilfe der darlegungsbelasteten Klägerin (§ 90 AO) oder im Schätzungswege nach § 162 AO vorzunehmen.
- 35** f) Die Frage der analogen Anwendung von § 29 Abs. 1 Nr. 1 sowie Nr. 2 ErbStG kann derzeit offenbleiben. In jedem Falle wäre zu bedenken, dass eine tatsächliche Bereicherung vorläge, wenn der Wert des Schenkungsgegenstands das zur Abwendung der Herausgabe Gezahlte überschreiten sollte.
- 36** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de