

Antragsteller als Eigentümer und den Beteiligten zu 3 als Pächter des Betriebes wirtschaftlich günstiger, wenn der Kaufvertrag mit dem Beteiligten zu 2 zustande käme, da ihnen dies die – allerdings rechtlich nicht abgesicherte – Möglichkeit eines späteren Rückerwerbes oder einer Verlängerung der Pacht über zehn Jahre hinaus erhalten würde. Dieser Umstand reicht für die Annahme einer unbilligen Härte jedoch nicht aus. Wie die Anhörung des Beteiligten zu 3 ergeben hat, betreibt dieser den Betrieb, der derzeit über 56 ha Fläche – davon 26 ha Eigenland – verfügt, im Nebenerwerb neben seiner Tätigkeit bei der ... und hält aktuell 32 Milchkühe und 30 Rinder zur Nachzucht. Die Fortführung des Betriebes ist nunmehr durch den Verkauf, durch den die sonst drohende Zwangsversteigerung abgewendet und zugleich im Wesentlichen eine Entschuldung der bereits im Rentenalter befindlichen beiden Antragsteller erreicht werden kann, gesichert. Zugleich bleibt aufgrund der in den Kaufvertrag aufgenommenen Verpachtung die bisherige Betriebsfläche über den Zeitraum von zehn Jahren erhalten. Wie sich die Situation des Betriebes danach im Einzelnen darstellen wird, hängt von verschiedenen Faktoren ab und kann zum jetzigen Zeitpunkt nicht zuverlässig vorausgesagt werden. Jedenfalls geht der Senat unter Einbeziehung der Sachkunde seiner ehrenamtlichen landwirtschaftlichen Beisitzer davon aus, dass bei ordnungsgemäßer und vorausschauender Bewirtschaftung der landwirtschaftliche Betrieb des Beteiligten zu 3 im Nebenerwerb auch im Falle einer Verkleinerung der Flächen nach zehn Jahren durch den Ablauf der Pacht fortgeführt werden kann, so dass sich eine konkrete und ernsthafte Existenzgefährdung nicht feststellen lässt. Deshalb überwiegt das durchaus nachvollziehbare persönliche Interesse der Antragsteller und des Beteiligten zu 3 an der Vertragsdurchführung mit dem Beteiligten zu 2 das für die Umsetzung des Vorkaufsrechtes sprechende öffentliche Interesse an der Vermeidung des endgültigen Überganges von landwirtschaftlichen Flächen in das Eigentum eines Nichtlandwirtes nicht so erheblich, dass Letzteres ausnahmsweise nach § 9 Abs. 7 GrdstVG zurücktreten müsste.

Der Senat teilt des Weiteren die rechtliche Würdigung des AG, wonach die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 GrdstVG mit dem Grundgesetz, insbesondere der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG und der Berufsfreiheit des Art. 12 GG vereinbar ist. Der unbestimmte Rechtsbegriff der ungesunden Verteilung von Grund und Boden wurde durch die langjährige Rechtsprechung des BGH und der OLG bezüglich des Vorranges des Erwerbsinteresses vorhandener Landwirte in dem vorerwähnten Sinne ausgefüllt und konkretisiert. Dabei entspricht es einhelliger höchstgerichtlicher und auch neuerer Rechtsprechung, dass der Genehmigungsversagungsgrund der ungesunden Verteilung von Grund und Boden nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrdstVG, der dem öffentlichen wirtschafts- und agrarpolitischen Interesse der Allgemeinheit dient, durch eine sachgerechte Regelung des Verkehrs mit land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken die Agrarstruktur in der Bundesrepublik Deutschland zu verbessern (vgl. BGH, Beschluss vom 9.3.2006, BLw 23/05 dok. bei juris), mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

Der Senat erachtet in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung des AG unter Berücksichtigung der rechtsgrundsätzlichen Entscheidung des BVerfG (Beschluss vom 12.1.1967, 1 BwR 169/63 = BVerfGE 21, 73) die Regelung des § 9 GrdstVG für verfassungsgemäß. Die grundsätzlichen Erwägungen des BVerfG aus seiner von dem AG ausführlich zitierten Entscheidung stützen zur Überzeugung des Senats auch für den gegenwärtigen Zeitpunkt die Verfassungsgemäßheit der gesetzlichen Regelung. Gerade angesichts des seitdem

erfolgten Strukturwandels in der Landwirtschaft ist es auch heute noch gerechtfertigt, die Veräußerung landwirtschaftlicher Flächen aus Gründen des Gemeinwohls in dem erfolgten Umfang der staatlichen Kontrolle zu unterwerfen, um eine ungesunde Bodenverteilung zu vermeiden und so die für die Ernährung der Bevölkerung wichtige Landwirtschaft langfristig zu stärken und zu schützen, wobei unbilligen Härtefällen mit der Regelung des § 9 Abs. 7 GrdstVG Rechnung getragen werden kann. Dies gilt aktuell besonders vor dem Hintergrund, dass nach der Finanz- und Wirtschaftskrise der zurückliegenden Jahre bei den Kapitalanlegern eine steigende Tendenz zu beobachten ist, nicht nur verstärkt in Immobilien zu investieren, sondern gerade auch landwirtschaftliche Grundstücke zum Zwecke der Kapitalanlage zu erwerben, wie dies auch in der Person des Beteiligten zu 2 der Fall ist (vgl. hierzu auch Goetz, NL-BzAR 2012, 132). Vor diesem Hintergrund gewinnen die Ausführungen des BVerfG in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1967, wonach der unvermehrte und unentbehrliche Boden aus volkswirtschaftlichen Gründen und wegen seiner sozialen Bedeutung im Unterschied zu anderen Vermögenswerten nicht dem freien Spiel der Kräfte und dem Belieben des Einzelnen vollständig überlassen werden kann, nach Auffassung des Senates derzeit eine neue Aktualität. Letztlich vermag der Senat auch eine Unvereinbarkeit der Regelung des § 9 GrdstVG mit der Berufsfreiheit des Art. 12 GG und der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG nicht zu erkennen.

Da somit die Voraussetzungen für die Ausübung des Vorkaufsrechtes gemäß § 4 RSG gegeben sind und deshalb der landwirtschaftsgerichtlichen Genehmigung des Vertrages Bedenken nach § 9 Abs. 1 Ziffer 1 GrdstVG entgegenstehen, war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

(...)

Steuerrecht

20. ErbStG § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 13a (*Freigebige Zuwendung eines Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft*)

- Gegenstand einer freigebigen Zuwendung kann ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft sein. Mit der schenkweisen Einräumung einer Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil, die nicht alle Voraussetzungen einer atypischen Unterbeteiligung erfüllt, wird kein Vermögensgegenstand zugewendet, über den der Empfänger schon tatsächlich und rechtlich verfügen kann.**
- Der Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG) ist für den Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft nicht zu gewähren, wenn die Gesellschaft lediglich vermögensverwaltend tätig und nicht gewerblich geprägt ist. Dies gilt auch dann, wenn die Personengesellschaft ihrerseits unmittelbar an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist.**

BFH, Urteil vom 18.9.2013, II R 63/11 (NV)

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist neben seinem Vater V, seinen beiden Geschwistern und der Z-GmbH als Gesellschafter an einer GbR beteiligt. Die GbR ist lediglich vermögensverwaltend tätig.

Die Z-GmbH hielt zunächst als Treuhänderin für die GbR als Treugeberin Geschäftsanteile von 1.272.500 € (= 50,9 % des Stammkapi-

tals) an der A-GmbH und einen Geschäftsanteil von 10.200 € an der H-GmbH. Das Vermögen der GbR beschränkte sich auf diese Treugeberrechte. Im Gesellschaftsvertrag der GbR war vereinbart, dass sich die Beteiligung an der A-GmbH i. H. v. 1.272.500 € wirtschaftlich und schuldrechtlich intern zwischen den Gesellschaftern auf den Kläger und seine beiden Geschwister mit jeweils 200.500 € (je 15,76 %) und auf V mit 671.000 € (52,72 %) verteilt. Der Geschäftsanteil an der H-GmbH sollte intern dem Kläger und seinen beiden Geschwistern zu je einem Drittel zustehen.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 24.7.2003 wurde das Treuhandverhältnis beendet und das Treugut auf die GbR übertragen. Gleichzeitig übertrug V schenkweise „von seinen ihm als Gesellschafter der GbR intern wirtschaftlich und schuldrechtlich zugeordneten Rechten“ betreffend die Beteiligung an der A-GmbH Teile von jeweils 149.500 € auf den Kläger und seine beiden Geschwister. Dadurch sollten sich die Beteiligung des V auf 222.500 € ermäßigen und die Beteiligungen des Klägers und seiner Geschwister auf jeweils 350.000 € erhöhen. V behielt sich an den schenkweise übertragenen Rechten den lebenslänglichen Nießbrauch vor, der auf 50 % der auf die nießbrauchsbelasteten Rechte entfallenden, nach dem 10.1.2004 ausgeschütteten Gewinne der A-GmbH beschränkt war. Die geschenkten Anteile sollten bei der Stimmrechtsverteilung, die sich grundsätzlich nach der Zuordnung der jeweiligen Beteiligungen an der A-GmbH richtete, weiterhin dem V zugerechnet werden. Anschließend wurde der Gesellschaftsvertrag der GbR neu gefasst.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA) setzte für die freigebige Zuwendung des V im Bescheid vom 23.3.2005, der unter Vorbehalt der Nachprüfung erging, Schenkungsteuer von 116.983 € gegen den Kläger fest, wobei es die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG in der für 2003 maßgebenden Fassung berücksichtigte. Wegen des Nießbrauchs wurde ein Steuerbetrag i. H. v. 78.623 € zinslos gestundet. Nach einer Betriebsprüfung versagte das FA die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG, weil V nicht zivilrechtlicher Inhaber der übertragenen Anteile an der A-GmbH und damit nicht zu mehr als einem Viertel unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sei; die Anteile hätten sich vielmehr im Gesamthandsvermögen der GbR befunden. Die Schenkungsteuer wurde im Bescheid vom 13.9.2007 auf 236.683 € erhöht.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass Gegenstand der freigebigen Zuwendung nicht ein Teilanteil des V an der GbR, sondern lediglich Teilanteile von seinen ihm als Gesellschafter der GbR intern wirtschaftlich und schuldrechtlich zugeordneten Rechten betreffend die Beteiligung an der A-GmbH gewesen seien. Der Kläger sei dadurch nicht dinglich am Gesellschaftsvermögen der GbR beteiligt worden. Typisch stille Beteiligungen und typische Unterbeteiligungen vermittelten als rein schuldrechtliche Beziehungen keine dingliche Beteiligung und seien als reine Forderungsrechte zu qualifizieren und zu bewerten. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 643 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung der § 7 Abs. 1, § 10 Abs. 1 Satz 3, § 13a Abs. 1, 2, 4 Nr. 3 ErbStG sowie eine fehlerhafte Vertragsauslegung.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungssteuerbescheid vom 13.9.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.12.2007 dahin zu ändern, dass die Schenkungsteuer auf 115.273 € herabgesetzt wird.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Aus den Gründen:

II.

Die Revision ist unbegründet. Die Vorentscheidung beruht zwar insofern auf einer Verletzung bestehenden Rechts, als sie den Erwerbsgegenstand fehlerhaft bestimmt; gleichwohl ist die Revision zurückzuweisen, da sich die Entscheidung aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 FGO). Gegenstand des Erwerbs des Klägers ist entgegen der Auffassung des FG nicht ein schuldrechtliches Nutzungsrecht am Betriebsvermögen der GbR, sondern ein Geschäftsanteil an der vermögensverwaltenden GbR. Für diesen Erwerb sind

die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG nicht zu gewähren.

1. Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 BGB).

a) Der Gegenstand der Schenkung richtet sich nach bürgerlichem Recht. Auszugehen ist grundsätzlich vom Parteiwillen, d. h. davon, was dem Bedachten nach dem Willen des Schenkers geschenkt sein soll (BFH, Urteil vom 24.8.2005, II R 16/02, BFHE 210, 515, BStBl II 2006, S. 36, und Urteil vom 25.11.2008, II R 38/06, BFH/NV 2009, 772, jeweils m. w. N.). Entscheidend ist, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung beim Bedachten darstellt, d. h. worüber der Bedachte im Verhältnis zum Schenker – endgültig – tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (zum Beispiel BFH, Urteil vom 16.1.2008, II R 10/06, BFHE 220, 513, BStBl II 2008, S. 631). Dies ist die den steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) darstellende Bereicherung des Bedachten, an die die Wertermittlung (§§ 11, 12 ErbStG) anknüpft.

b) Gegenstand einer freigebigen Zuwendung kann ein Anteil an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft sein (vgl. BFH, Urteil vom 11.6.2013, II R 4/12, BFH/NV 2013, 1486). Wird durch die Zuwendung eines Anteils an einer GbR eine bereits bestehende Gesellschaftsbeteiligung des Bedachten erhöht, geht der hinzuerworbene Anteil grundsätzlich in einer einheitlichen Mitgliedschaft mit der bisherigen Beteiligung des Bedachten auf (vgl. BFH, Urteil vom 23.2.2010, II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, S. 555). Gegenstand der Zuwendung ist deshalb die Erhöhung des Anteils des Bedachten am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und die damit verbundene Verstärkung seiner Gesellschafterrechte. Hat sich der Schenker jedoch einen Nießbrauch an dem zugewendeten Geschäftsanteil vorbehalten, bleibt der Geschäftsanteil als solcher zur Wahrung der Rechte des Nießbrauchers auch in der Hand des bedachten Gesellschafters bestehen (vgl. MünchKommBGB/Ulmer, 6. Aufl., § 705 Rdnr. 182 m. w. N.), so dass in diesem Fall der Geschäftsanteil Gegenstand der Zuwendung ist.

c) Dagegen wird mit der schenkweisen Einräumung einer Unterbeteiligung an einem Geschäftsanteil, die nicht alle Voraussetzungen einer atypischen Unterbeteiligung erfüllt, kein Vermögensgegenstand zugewendet, über den der Empfänger schon tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl. BFH, Urteil in BFHE 220, 513, BStBl II 2008, S. 631). Ihm werden vielmehr lediglich Rechtsansprüche in Gestalt eines Bündels schuldrechtlicher Ansprüche gegen den Zuwendenden eingeräumt. Bereichert ist der Zuwendungsempfänger erst, wenn ihm aus der Unterbeteiligung tatsächlich Gewinnausschüttungen und Liquidationserlöse zufließen.

d) Das FG hat den notariell beurkundeten Vertrag vom 24.7.2003 fehlerhaft dahin ausgelegt, dass V dem Kläger keinen Anteil an der GbR, sondern lediglich schuldrechtliche Ansprüche in Bezug auf die Beteiligung an der A-GmbH zugewendet habe. Diese Auslegung lässt wesentlichen Auslegungstoff außer Acht und verstößt deshalb gegen gesetzliche Auslegungsregeln (§ 133 und § 157 BGB), so dass der BFH daran nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Denn das FG hat nicht den Willen der Vertragsparteien berücksichtigt, die Beteiligung des V an der GbR zu vermindern und die Beteiligung des Klägers an der GbR entsprechend zu erhöhen. Dieser Wille der Vertragsparteien wird aus dem Schenkungsvertrag und der anschließenden Neufassung des Gesellschaftsvertrags deutlich.

Laut Schenkungsvertrag vom 24.7.2003 übertrug V dem Kläger von seinen ihm als Gesellschafter der GbR „intern wirtschaftlich und schuldrechtlich“ zugeordneten Rechten betreffend die anteilige Beteiligung an der A-GmbH einen Teilanteil von je 149.500 € auf den Kläger und seine beiden Geschwister. Dadurch sollten sich – wie in Tz II.1. des Vertrags ausgeführt ist – die anteilige Beteiligung des V auf 222.500 € ermäßigen und die des Klägers auf 350.000 € erhöhen. Nach dem Wortlaut war der Vertrag auf die Änderung der jeweiligen Beteiligung der Gesellschafter und nicht auf eine bloße Einräumung von schuldrechtlichen Rechten am Gesellschaftsanteil des V gerichtet. Dafür sprechen auch die Bestimmungen des neu gefassten Gesellschaftsvertrags. Dort ist in § 4 festgelegt, dass für die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen und Ertrag der GbR die internen schuldrechtlichen und wirtschaftlichen Zuordnungen der beiden Gegenstände des Gesellschaftsvermögens, also die Zuordnungen der Geschäftsanteile an der A-GmbH und an der H-GmbH maßgebend sind. Die Beteiligung des Klägers an der A-GmbH ist mit 350.000 € und die des V mit 222.500 € angegeben. Nach diesen Zuordnungen richten sich sowohl die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der GbR, insbesondere im Falle der Liquidation der GbR sowie bei der Verteilung des Erlöses im Falle der Veräußerung von Gegenständen des Gesellschaftsvermögens, als auch die Beteiligung der Gesellschafter am Gewinn der GbR.

Durch die schenkweise Übertragung des Teilanteils i. H. v. 149.500 € wurde dem Kläger ein – wegen des vorbehaltenen Nießbrauchs – weiterer Gesellschaftsanteil an der GbR zugewendet. Mit der Übertragung wurde die Gesellschafterstellung des Klägers als solche verstärkt. Eine Erhöhung der Beteiligung des Klägers wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich V ein beschränktes Nießbrauchsrecht an dem schenkweise übertragenen Teilanteil vorbehalten hat und die Vertragsparteien vereinbart haben, dass der geschenkte Anteil bei der Stimmrechtsverteilung weiterhin dem V zuzurechnen ist.

e) Die freigebige Zuwendung des Anteils an der vermögensverwaltenden GbR unterliegt der Schenkungsteuer.

2. Für den Erwerb des Klägers sind die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG nicht zu gewähren.

a) Bei der GbR handelt es sich nicht – wie von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG vorausgesetzt – um eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG. Die GbR ist lediglich vermögensverwaltend tätig und erfüllt daher nicht die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder einer selbständigen Arbeit (§ 18 EStG). Sie ist auch nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG gewerblich geprägt; denn bei ihr sind nicht ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter. Vielmehr sind auch V, der Kläger und seine Geschwister persönlich haftende Gesellschafter der GbR.

b) Die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG sind hinsichtlich der im Vermögen der GbR befindlichen Anteile an der A-GmbH nicht erfüllt.

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

war (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1486). 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.

Im Streitfall war nicht der Schenker V, sondern die GbR zivilrechtlich an der A-GmbH beteiligt. Eine zivilrechtliche Beteiligung des V an der A-GmbH kann nicht deshalb angenommen werden, weil im Gesellschaftsvertrag der GbR die Anteile an der A-GmbH intern schuldrechtlich und wirtschaftlich auch dem V zugeordnet waren.

Anmerkung:

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht wird Betriebsvermögen gegenüber dem Privatvermögen erheblich privilegiert. Diese Bevorzugung wird derzeit vom BVerfG auf ihre Verfassungsgemäßheit geprüft.

Der Gesetzgeber hat bereits für die heute bestehenden Regelungen im Hinblick auf die Intention der Vorschriften – Erhalt von Arbeitsplätzen und Betrieben –, Einschränkungen für die Anwendungen der Verschonungsregelungen erlassen, insbesondere sieht § 13a Abs. 1 ErbStG¹ vor, dass nur Betriebsvermögen freigestellt wird, wobei § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG die Übertragung eines Betriebes im Ganzen, eines Teilbetriebes oder eines Anteils an einer gewerblichen Gesellschaft verlangt.

Im zu entscheidenden Fall war die Frage, ob ein Anteil an einer Gesellschaft übertragen wird, die erste Problemstellung, die vom Finanzamt und dem Finanzgericht verneint wurde, da aus deren Sicht den Erwerbern nur eine schuldrechtliche Position eingeräumt wurde, die vergleichbar war mit einer typischen Unterbeteiligung, für die nicht die Verschonungsregelungen angewendet werden können.²

Konkret war ein Vater mit drei Kindern und einer Kapitalgesellschaft Gesellschafter einer GbR in deren Gesellschaftsvermögen sich zwei GmbHs befanden. Der Gesellschaftsvertrag der GbR war so konstruiert, dass einzelnen Gesellschaftern jeweils konkrete Anteile der jeweiligen GmbH zugerechnet wurden.

Der Vater übertrug nun von den ihm zugerechneten GmbH-Anteilen einen Teil an seine Kinder. Gleichzeitig wurde nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen der GbR dadurch die Beteiligungsquote an der GbR zugunsten der Kinder zu Lasten des Anteils des Vaters verändert.

Dem BFH ist zuzustimmen, wenn er feststellt, dass sich der Gegenstand der Schenkung nach bürgerlichem Recht richtet. Den Beteiligten steht es grundsätzlich frei, festzulegen, wie sie die Beteiligungsquote an einer GbR berechnen. Ergibt sich aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Regelungen, dass man hierbei auf Gesellschaftsvermögen Bezug nehmen muss, das den Gesellschaftern unterschiedlich zugeordnet wird, verschieben sich mit der intern veränderten Zuordnung des Vermögens automatisch die Quoten an der Gesellschaft, wodurch die Übertragung eines Anteils an einer Gesellschaft gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gegeben ist und nicht nur, wie das Finanzamt meinte, ein schuldrechtlicher Anspruch begründet wird.

¹ Für das Urteil galt noch das ErbStG in seiner vorherigen Fassung. Die Bezugnahme auf §§ in dieser Anmerkung ist eine Bezugnahme auf die derzeit gültige Gesetzesfassung.

² R E 13 b.6 Abs. 2 Satz 3 ErbStR.

Jedoch scheiterte eine Freistellung bereits an der zweiten Hürde, die das Gesetz aufstellt. Wie ausgeführt muss grundsätzlich Betriebsvermögen übertragen werden.

Das ErbStG verweist hier auf das EStG. Gemäß § 15 Abs. 2 EStG liegt ein Gewerbebetrieb nur vor, wenn beim Halten von Gesellschaftsanteilen die private Vermögensverwaltung überschritten wird. Dies ist bei Anteilen an zwei Firmen nicht gegeben.³

Da natürliche Personen beteiligt waren, war die GbR auch nicht gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt.

Anzumerken ist, dass selbst bei Vorliegen eines Gewerbebetriebes nach dem Urteil des BFH vom 16.5.2013, II R 5/12,⁴ im vorliegenden Fall keine Begünstigung in Frage gekommen wäre, da der BFH verlangt, dass der übertragene Anteil selbst die Stellung eines Mitunternehmers verleiht, also Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko ermöglicht.⁵ Im vorliegenden Fall verblieb das Stimmrecht, das sich innerhalb der GbR wieder nach der zugerechneten Beteiligung an der A-GmbH richtete, dem Vater, so dass der übertragene Anteil als solches keine Mitunternehmerinitiative vermittelt.⁶

Dies entspricht der Lage bei der atypischen Unterbeteiligung, bei der der BFH eine Gesellschafterstellung erst dann als gegeben sieht, falls vollwertige Vermögens- und Verwaltungsrechte bestehen. Eine bloße Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert genügt nicht.⁷

Auch konnte keine Befreiung gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 EStG gewährt werden, da der Vater zwar über die Regelungen des GbR-Vertrages mittelbar zu mehr als 25 % an einer GmbH beteiligt war, jedoch nach dem Gesetzeswortlaut eine unmittelbare Beteiligung vorliegen muss, die nur gegeben ist, wenn der Schenker selbst Gesellschafter der GmbH ist.⁸ Im konkreten Fall wurden zwar die GmbH-Anteile, die die GbR hielt, zum überwiegenden Teil dem Vater intern zugerechnet, dies war jedoch nur eine Vereinbarung im Innenverhältnis. Im Außenverhältnis war die GbR als solche Gesellschafterin und nicht der Vater.

D. h., auch wenn der BFH hinsichtlich der GbR-Anteile eine Übertragung von GbR-Anteilen auch dann annimmt, wenn die im GbR-Vertrag intern vorgesehene Zuordnung von bestimmten Vermögensgegenständen verändert wird und dadurch das Stammkapital der GbR verändert wird, führt dies nicht dazu, dass eine unmittelbare Zurechnung der Anteile einer GmbH, die von der GbR gehalten wird, zu den Gesellschaftern erfolgt.

Wichtig ist dies insbesondere für Poolvereinbarungen, die das Ziel haben, dass die 25 %-Quote für Kapitalgesellschaften (§ 136 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG) erreicht wird, um überhaupt in den Genuss der Befreiung zu kommen. Diese Vereinbarung darf nicht mittels der Bildung von Gesamthandsvermögen erreicht werden.⁹

Für die Praxis ist weiter anzumerken, dass die GbR erst am Tage der Schenkung aufgrund Auflösung eines Treuhandverhältnisses selbst unmittelbare Gesellschafterin der GmbHs wurde. In der Regel sieht ein Treuhandverhältnis vor, dass der

Treugeber verlangen kann, dass die Anteile an ihn oder an einen Dritten übertragen werden. Hätte deshalb eine Übertragung der GmbH-Anteile auf den Vater entsprechend seiner internen Beteiligung stattgefunden unter Änderung des GbR-Vertrages und hätte dieser die GmbH-Anteile an seine Kinder übergeben, so wäre es zu einer Freistellung gekommen, vorausgesetzt, die weiteren Voraussetzungen der §§ 13a und 13b ErbStG¹⁰ wären bei der GmbH gegeben gewesen. Bei dieser Gestaltung wären auch keine Probleme einer Kettschenkung aufgetreten, wie man auf den ersten Blick annehmen könnte, da die Auflösung eines Treuhandverhältnisses kein unentgeltlicher Vorgang ist. Die Übertragung der GmbH-Anteile auf den Vater wäre somit aufgrund eines bestehenden Anspruchs erfolgt und nicht schenkungsweise. Die ausschließliche Schenkung wäre dann die Übertragung der GmbH-Anteile des Vaters an die Kinder gewesen.

Bei der GmbH wäre auch der Nießbrauchsvorbehalt am Anteil für den Vater einfacher gewesen, da hier keine Miteigentümerstellung vermittelt werden muss, um in den Genuss der Verschonungsregelungen zu kommen. Der Gesetzgeber sieht bei einer 25 %-Beteiligung des Veräußerers ein Indiz für unternehmerisches Handeln, das bei der Kapitalgesellschaft anders als bei der Personengesellschaft beim Erwerber nicht mehr gegeben sein muss.¹¹

Inwieweit weitere – zum Beispiel ertragsteuerliche – Gründe gegen solch eine sichere Lösung gesprochen haben, kann aus dem Sachverhalt nicht entnommen werden.

Notar Dr. Christoph Ziegler, Weißenhorn

¹⁰ Insbesondere weniger als 50 % Verwaltungsvermögen, Beibehaltung der Lohnsumme.

¹¹ Meincke, ErbStG, § 13b Rdnr. 7.

21. EStG § 15 (Personelle Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung)

Eine Betriebsaufspaltung liegt wegen fehlender personeller Verflechtung nicht vor, wenn an der Betriebsgesellschaft nicht alle Gesellschafter der Besitz-Personengesellschaft beteiligt sind und die Beschlüsse der Besitz-Personengesellschaft einstimmig gefasst werden müssen. Das alleinige Abstellen auf die Stimmenmehrheit nach den Grundsätzen der Personengruppentheorie berücksichtigt nämlich nicht ausreichend die Situation, dass zugleich Geschäftsführungsbefugnisse im Besitz- und/oder Betriebsunternehmen nicht oder nicht ausschließlich den Mehrheitsgesellschaftern zustehen; in diesem Fall ist (ausnahmsweise) im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles zu entscheiden, ob die Regelungen zur Geschäftsführung der Annahme einer Beherrschungsidentität entgegenstehen.

BFH, Urteil vom 16.5.2013, IV R 54/11

Aus den Gründen:

Gesellschafter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) – der „X Vermögensverwaltung haftungsbeschränkte Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ – waren im Streitjahr (1999) die Eheleute A und B sowie deren Kinder C und D. Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20.12.1994 von A und B gegründet. Nach § 3 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages waren A zu 52 % und B zu 48 % beteiligt. Mit Schenkungsvereinbarung vom 15.4.1995 übertrugen A und B je 12 % ihrer Beteiligung auf C und D. Danach waren im Streitjahr A zu 28 % und B, C und D zu jeweils 24 % an der Klägerin beteiligt.

³ Vgl. Schmidt/Wacker, EStG, § 15 Rdnr. 89 f.

⁴ DStR 2013, 1380.

⁵ Meincke, ErbStG, § 13b Rdnr. 5a.

⁶ Ausführlich zum Ganzen Wachter, DStR 2013, 1929 f.

⁷ Kritisch hierzu Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13 Rdnr. 179 f.

⁸ Dies wurde vom BFH bereits mit Urteil vom 11.6.2013, II R 4/12, DStR 2013, 1536 festgestellt.

⁹ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rdnr. 217.