

PERSONENGESELLSCHAFTEN

Anteilsübertragung: Welcher Stichtag ist für die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG maßgebend?

von StB Hans Günter Christoffel, Bornheim

| Bei der Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft ist nach der neueren Rechtsprechung des BFH darauf zu achten, dass Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, insbesondere Betriebsgrundstücke, zum selben Schenkungsteuerstichtag auf den Erwerber übergehen wie der Anteil selbst. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG für das Sonderbetriebsvermögen verlorengehen. Hier bereitet die Interpretation der BFH-Rechtsprechung in der Praxis erhebliche Probleme. Dies soll der nachfolgende Beitrag aufzeigen. |

1. Ausgangspunkt „BFH-Urteil vom 17.6.20“

In dem Urteil vom 17.6.20 (II R 38/17, BStBl II 21, 98) hat der BFH entschieden, dass bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG nur gewährt werden können, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden.

1.1 Urteilssachverhalt

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: Vater V war alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG und alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Die KG war die alleinige, im Grundbuch eingetragene Eigentümerin eines Grundstücks. Mit notarieller Vereinbarung vom 30.12.13 brachte V durch Übertragung und Abtretung seinen Anteil an der Komplementär-GmbH zum Buchwert in die KG ein. Sodann übertrug die KG das Eigentum an dem Grundstück auf den Vater gegen Zahlung von 46.811 EUR für eine freistehende Gewerbehalle, fällig am 30.12.13. V überführte das Grundstück in sein Sonderbetriebsvermögen, wobei Besitz, Nutzen und Lasten zum 30.12.13, 24:00 Uhr, auf ihn übergingen. Ebenfalls in der notariellen Vereinbarung vom 30.12.13 übertrug V im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich durch Abtretung seinen gesamten Kommanditanteil auf seinen Sohn S. Die Anmeldung der Übertragung des KG-Anteils zur Eintragung in das Handelsregister datierte vom 30.12.13. Dazu war in dem Vertrag Folgendes vereinbart:

„Die Übertragung und Abtretung erfolgt mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 1.1.14, 00:01 Uhr („Übertragungsstichtag“), jedoch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Schenknehmers als Kommanditist der KG kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. Vom Übertragungsstichtag bis zur Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister wird die übertragene Gesellschaftsbeteiligung an der KG vom Schenkgeber treuhänderisch gehalten. Damit stehen dem Schenknehmer ab dem Übertragungsstichtag 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.“

Wirtschaftsgüter
müssen zeitgleich
mit dem Anteil
übertragen werden

Übertragungen der
Anteile auf KG und
Sohn im selben
notariellen Vertrag

Vertragliche Details
zur Übertragung und
Abtretung des
Kommanditanteils

Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte am 14.1.14.

Schließlich übertrug V seinem Sohn das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am 1.1.14, 00:01 Uhr, auf ihn über. Die Beteiligten waren sich über den Eigentumsübergang einig und bewilligten und beantragten die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch ohne Zwischeneintragung des Vaters.

1.2 Urteilsbegründung

Der BFH weist in den Urteilsgründen darauf hin, dass bei Grundstücksschenkungen die Schenkung nicht erst mit der Eintragung des Beschenkten im Grundbuch, sondern bereits in dem Zeitpunkt ausgeführt ist, 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 29.11.17, II R 14/17, BStBl II 18, 362, Rz. 22 m. w. N.). Nach diesen Grundsätzen war die Grundstücksschenkung bereits am 30.12.13 ausgeführt.

Dagegen ist bei der Übertragung und Abtretung des KG-Anteils frühestens auf den 1.1.14 abzustellen, da dem Sohn ab diesem Stichtag die Gesellschaftsrechte an der KG zustanden und der Vater diese für ihn treuhänderisch bis zur Eintragung im Handelsregister halten sollte. Zu diesem Zeitpunkt war das Grundstück nach schenkungsteuerlichen Grundsätzen bereits am 30.12.13 übertragen worden. Somit fielen der schenkungsteuerliche Übertragungszeitpunkt für das Grundstück und für die Übertragung und Abtretung des KG-Anteils auseinander.

Dies hatte zur Folge, dass der BFH die Übertragung des Grundstücks isoliert beurteilte, unabhängig von der Abtretung und Übertragung des KG-Anteils. Dabei kam er zu dem Ergebnis, dass die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht begünstigt sei, da der Gesetzgeber für die Begünstigung auf das Betriebsvermögen beim Erwerb eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG abstelle. Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens könnten die Begünstigungen dagegen nicht gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter nicht gleichzeitig mit einem Anteil an der Personengesellschaft übertragen würden. Insoweit gehe die Rechtsstellung des Schenkers als Mitunternehmer nicht auf den Bedachten über, weil dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative zustehe.

MERKE | Der BFH betont in dem Urteil, dass über die Mitunternehmerstellung nicht nach zivilrechtlichen, sondern allein nach ertragsteuerlichen Kriterien zu entscheiden sei. Demnach könnten Mitunternehmer auch solche Personen sein, die nicht in einem zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnis, sondern in einem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis zueinander ständen. Für die Gewährung der Steuerbegünstigungen sei es daher weder erforderlich noch ausreichend, dass der Erwerber einen zivilrechtlichen Anteil an einer Personengesellschaft erwerbe. Vielmehr genüge es, dass er aufgrund des Erwerbs nach ertragsteuerlichen Grundsätzen Mitunternehmer werde.

Besitz, Nutzen und Lasten gingen zwar erst am 1.1.14 über ...

... Schenkung gilt aber bereits am 30.12.13 als ausgeführt

Für Übertragung des KG-Anteils hingegen frühestens der 1.1.14 maßgebend

Für Stellung als Mitunternehmer ertragsteuerliche Kriterien entscheidend

Nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ist der Sohn durch Übertragung des KG-Anteils und des sich im Sonderbetriebsvermögen des Vaters befindlichen Grundstücks am 1.1.14, 00:01 Uhr, Mitunternehmer der KG geworden. Die Mitunternehmerstellung reicht dem BFH für die Gewährung der Begünstigungen im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Übergangs des KG-Anteils am 1.1.14, spätestens am 14.1.14 aus. Dagegen wirkt sich die Mitunternehmerstellung für die Gewährung der Steuerbegünstigungen für die schenkungsteuerrechtliche Übertragung des Grundstücks zum 30.12.13 nicht aus.

Mitunternehmerstellung reicht nur für die Begünstigung der Anteilsübertragung

2. Weiteres BFH-Urteil vom 1.9.21 – II R 8/19

Im weiteren Urteil II R 8/19 kommt der BFH zu folgenden Ergebnissen:

- Ist Gegenstand der Zuwendung ein Anteil an einer Personengesellschaft, ist der Vollzugszeitpunkt der Schenkung der Zeitpunkt des zivilrechtlich wirksamen Übergangs des Gesellschaftsanteils. Ob und ab wann der Beschenkte ertragsteuerlich als Mitunternehmer anzusehen ist, ist für die Frage des Zeitpunkts unerheblich.
- Ist der Vollzug einer Schenkung aufschiebend bedingt, ist die Schenkung erst mit Bedingungseintritt ausgeführt (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG). Dies bedeutet für die Zuwendung eines Kommanditanteils unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Beschenkten als Kommanditist in das Handelsregister, dass die Schenkung bis zum Bedingungseintritt nicht zu besteuern ist.
- Der nach ertragsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilende Übergang der Mitunternehmerstellung hat allein für die Steuerbegünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG Bedeutung.
- Die Ermittlung der Bereicherung und die Bewertung des KG-Anteils erfolgen auf den Vollzugszeitpunkt der Schenkung (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).
- Für den Zeitpunkt der Schenkung der Komplementär-Anteile kommt es unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien darauf an, ob der Rechtsträgerwechsel bei der KG und der Komplementär-GmbH zu unterschiedlichen Zeitpunkten eintreten sollte oder ob ein einheitlicher Schenkungsteuerstichtag maßgebend sein soll. Hier wird man sich weitestgehend an den getroffenen Vereinbarungen orientieren und dabei unterschiedliche Schenkungsteuerstichtage zugrunde legen, wenn die Anteile an der Komplementär-GmbH mit Unterzeichnung des Notarvertrags übergehen sollen, die Anteile an der KG dagegen erst mit Eintragung des Beschenkten im Handelsregister.

Schenkungen bis zum Bedingungseintritt nicht zu besteuern

Zeitpunkt der Schenkung der Komplementäranteile

3. Ausstrahlung der ertragsteuerlichen Sichtweise auf die Schenkungsbesteuerung

Aus der vorgenannten BFH-Rechtsprechung ergibt sich ein Spannungsverhältnis zwischen den Vollzugszeitpunkten bei der Schenkung, die sich nach Zivilrecht richten, und der Gewährung der Steuerbegünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG, die nach ertragsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen sind. Dabei weichen die Beurteilungszeitpunkte in der Regel voneinander

ab, da das Ertragsteuerrecht bei der Beurteilung der Mitunternehmerstellung auf den wirtschaftlichen Übergang abstellt, das Schenkungsteuerrecht bei der Festlegung der Vollzugszeitpunkte auf das Zivilrecht.

Wie lässt sich beides in Einklang bringen? Hier gehen die Meinungen in der Literatur auseinander. Zum einen wird die Auffassung vertreten, dass zu jedem Schenkungsteuerstichtag geprüft werden muss, inwieweit zu dem Stichtag mit der Zuwendung auch die Mitunternehmerstellung übergeht (vgl. Götz, Übertragung von Sonder-BV und Personengesellschaftsanteil – zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 17.6.20, II R 38/17; Wachter, Missglückte Schenkung von GmbH & Co. KG-Anteilen, GmbHR 21, 305, Müller/Dorn, §§ 13a, 13b ErbStG bei Schenkung von Sonder-BV – Was ist hinsichtlich der Übertragungszeitpunkte der KG-Anteile und des Sonder-BV zu beachten?, NWB 21, 631). Zum anderen wird die Auffassung vertreten, dass beim Übergang der Mitunternehmerstellung diese auf unterschiedliche Schenkungsteuerstichtage ausstrahlt (vgl. Kösdli 22, 22826, Rz. 24 ff.).

Nach meiner Auffassung sollte der ertragsteuerlichen Sichtweise der Vorrang eingeräumt werden. Dies gebietet bereits der Gesetzeswortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, in dem auf eine Beteiligung an einer Gesellschaft i. S. d. § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG Bezug genommen wird, der unter anderem die gewerblich tätige und die gewerblich geprägte Personengesellschaft behandelt und damit die Merkmale einer Mitunternehmerschaft, nämlich die Mitunternehmerinitiative und das Mitunternehmerisiko, in den Vordergrund rückt. Dies hat dann zur Konsequenz, dass das, was ertragsteuerlich unter dem Begriff „Mitunternehmerschaft“ als Einheit anzusehen ist, auch schenkungsteuerlich als Einheit zu beurteilen ist, obwohl unterschiedliche Schenkungsteuerstichtage, so zumindest der BFH, angewendet werden sollen.

Beachten Sie | Damit würde ein Betriebsgrundstück, das ertragsteuerlich zusammen mit einem KG-Anteil übertragen wird – hier ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend –, nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigtes Betriebsvermögen darstellen, auch wenn es sich unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Stichtagsbezogenheit um ein Einzelwirtschaftsgut handelt.

4. Aktueller Aussetzungsbeschluss des FG Nürnberg

Im Aussetzungsbeschluss vom 28.12.22 (4 V 45/22) hat das FG Nürnberg über einen Steuerfall entschieden, in dem es ertragsteuerlich um die Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Sonderbetriebsvermögen in Form eines Grundstücks ging, bei dem aus schenkungsteuerlicher Sicht das Grundstück zu einem früheren Zeitpunkt mit notarieller Beurkundung des Schenkungsvertrags als die Übertragung des KG-Anteils mit Eintragung des Kommanditisten im Handelsregister erfolgte.

Zwar stimmt das FG der Auffassung zu, dass der in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG verwendete Gesellschaftsbegriff durch Bezugnahme auf § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG ertragsteuerlich zu verstehen sei. Es teilt allerdings den Mitunternehmeranteil entsprechend den unterschiedlichen Schenkungsteuerstichtagen auf und beurteilt dann jeden Teilaspekt gesondert. Dies wird wie folgt begründet:

Unterschiedliche Ansätze, wie sich beides in Einklang bringen lässt

Ertragsteuerliche Sichtweise sollte der Vorrang gebühren

Gegenteilige Auffassung des FG Nürnberg ...

... führt zu gesonderter Beurteilung eines jeden Teilaspektes

■ Begründung

„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 (BFH 20.3.22, II R 53/99, BStBl II 02, 441). 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.“

Selbstverständlich ist die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen in Form von Einzelwirtschaftsgütern nicht begünstigt, so bereits der Wortlaut des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Jedoch liegt eine solche isolierte Übertragung nicht vor, wenn das Sonderbetriebsvermögen ertragsteuerrechtlich mit dem Gesellschaftsanteil auf den Bedachten übergeht. Hier kann nicht von einer alleinigen Übertragung des Sonderbetriebsvermögens oder von einer isolierten Übertragung gesprochen werden. Denn ertragsteuerlich bildet das Sonderbetriebsvermögen mit dem Gesellschaftsanteil eine Einheit. Nur dann, wenn ertragsteuerlich eine solche Einheit nicht vorliegt, wie z. B. bei Zuwendung eines Betriebsgrundstücks von einem Gesellschafter an den anderen Gesellschafter derselben Personengesellschaft, ist die Versagung der Steuerbegünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG gerechtfertigt.

Die Rechtsprechung und auch die Finanzverwaltung lassen sich bei der Gewährung der Steuerbegünstigungen für das Betriebsvermögen, gedacht als Anreiz für die Erhaltung von Arbeitsplätzen im Schenkungs- und Erbfall, vom zivilrechtlichen Formalismus leiten, wenn es darum geht, einen von den Beteiligten gewollten einheitlichen Übergang eines Gesellschaftsanteils mit Sonder-BV zu zerschlagen. Dabei bleibt der „einheitliche Schenkungswille“ als Ausdruck des tatsächlich Gewollten auf der Strecke. Zumindest die Finanzverwaltung hätte Grund, sich bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils von einem einheitlichen Schenkungswillen leiten zu lassen, so wie sie dies bei Beantragung der Optionsverschonung in R E 13a.21 Abs. 1 S. 2 ErbStR 2019 zum Ausdruck bringt. Dort heißt es:

„Bei Schenkungen mit z. B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen ist bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen.“

Stattdessen lässt man den Steuerpflichtigen mit der für ihn unglücklichen BFH-Rechtsprechung „im Regen stehen“, obwohl die praktische Handhabung durch die Finanzverwaltung vor Ergehen des BFH-Urteils vom 17.6.20 eine andere war. Dies wird anhand der Fälle, die zurzeit von der Finanzverwaltung aufgedeckt werden, besonders augenscheinlich. Hier wäre es angebracht gewesen, durch eine Übergangsregelung die steuerliche Behandlung in den Altfällen zu entschärfen, statt darauf hinzuweisen, durch eine am Gedankengut des BFH ausgerichtete Beratung nicht vom Sinn und Zweck der Vorschrift gedeckte Steuernachteile zu vermeiden.

Fehlende Mitunternehmerinitiative als schädliches Manko

Ertragsteuerliche Einheit von Sonder-BV und Gesellschaftsanteil

Einheitlicher Schenkungswille bleibt auf der Strecke

Steuerpflichtigen lässt man völlig unnötig „im Regen stehen“