FG Nürnberg, Urteil v. 14.03.2024 – 4 K 263/22

Titel:

Verschenken von GmbH-Anteilen an Mitunternehmer

Normenketten:

ErbStG § 13a Abs. 10, § 13b Abs. 1 Nr. 3, § 16 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, § 24
BGB § 713, § 718, § 719
FGO § 100 S. 1, § 136 Abs. 1 S. 1, § 137
AO § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Nr. 3

Leitsätze:

1. 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, (Rn. 46) (redaktioneller Leitsatz)
2. Eine Berücksichtigung eines GmbH Anteils als Teilbetrieb entspricht nicht der Gesetzesintention. 68Bei einem GmbH-Anteil handelt es sich anders als bei einem Teilbetrieb, Gewerbebetrieb oder Anteil an einer Mitunternehmerschaft bewertungsrechtlich nicht um eine Sachgesamtheit, sondern um ein Einzelwirtschaftsgut, welches nicht zwingend Betriebsvermögen als solches darstellt (Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG, Rn. 310d). Es wurde nicht das Betriebsvermögen und somit der Gewerbebetrieb der Kapitalgesellschaft nach § 97 Abs. 1 Nr. 1 BewG übertragen. (Rn. 67 – 68) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Erbschaftssteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – II R 21/24

Fundstellen:

ErbR 2025, 696
ErbStB 2025, 118
EFG 2025, 826
ZEV 2025, 211
BeckRS 2024, 37362
LSK 2024, 37362
DStRE 2025, 815

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens haben der Kläger zu 1/4 und der Beklagte zu 3/4 zu tragen.

3. Die Revision wird zugelassen.

4. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob der GmbH-Anteil, dessen Anteilseigner eine Personengesellschaft ist, beim Verschenken an einen der Mitunternehmer dieser Personengesellschaft begünstigtes Betriebsvermögen i.S.d. §§ 13a, 13b Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) darstellt.

2
Der Zuwendende, A, und der Kläger sind beide Mitunternehmer der GmbH & Co. Holding KG. Zum Zeitpunkt der Schenkung waren A. mit 96% und der Kläger mit 4% an der Gesellschaft beteiligt. Die

Komplementärin, die Verwaltungs-GmbH, war nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Die GmbH & Co. Holding KG war alleinige Anteilseignerin der Anteile an der GmbH B.

3
Mit Notarvertrag wurden sämtliche Anteile an der GmbH B an den Kläger unentgeltlich übertragen. Der Kläger übertrug die Geschäftsanteile an der Gesellschaft in sein Sonderbetriebsvermögen bei der KG D.

4
In der Schenkungsteuererklärung vom 29.12.2020 erklärte der Kläger eine Schenkung durch A für 96% der Anteile an der GmbH B. Hierbei wurde ein Erwerb durch Schenkung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft im Inland im Wert von 2.602.438 € erklärt. Der Kläger beantragte unwiderruflich die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 ErbStG.

5
Mit Schreiben vom 23.02.2021 teilte das beklagte Finanzamt seine Besteuerungsabsicht mit. Hierbei kündigte es in Abweichung zur Steuererklärung an, dass der Erwerb der Anteile an der GmbH B nicht gemäß § 13a ErbStG begünstigt sei, da der Schenker nicht unmittelbar zu mehr als 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sei (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Es werde ein Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG für Personen der Steuerklasse II i. H. v. 20.000 € gewährt. Unter Anwendung der Steuerklasse II mit einem Steuersatz von 30% ergebe sich eine Schenkungsteuer von 774.720 €.

6
Mit Schreiben vom 03.03.2020 wies der steuerliche Berater des Klägers darauf hin, dass die Anteile direkt von der GmbH & Co. Holding KG an den Kläger übertragen worden seien. Der zivilrechtliche Schenker habe somit unmittelbar 100% der Anteile an der streitgegenständlichen GmbH gehalten, sodass die Begünstigung nach § 13a ErbStG greife. Die Angabe des A als Schenker sei nur versehentlich erfolgt. Zwar sei die Schenkung für die Zwecke des schenkungsteuerlichen Steuerschuldners A zuzurechnen, jedoch sei für die Zwecke der Überprüfung der Begünstigung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auf den zivilrechtlichen Schenker abzustellen.

7
Am 13.04.2021 erließ das Finanzamt den Schenkungsteuerbescheid wie angekündigt. Es wurde eine Schenkungsteuer von 774.720 € festgesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass bei einem schenkweisen Erwerb von einer Gesamthandsgemeinschaft der Beschenkte auf Kosten der Gesamthänder und nicht der Gesamthand bereichert sei (BFH-Urteile vom 15.07.1998 II R 82/96, BStBl II 1998, 630 und vom 30.08.2017 II R 46/15, BStBl II 2019, 38). A sei jedoch nur mittelbar zu mehr als 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen.

8
Gegen diesen Schenkungsteuerbescheid legte der steuerliche Berater des Klägers am 11.05.2021 Einspruch ein. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, die Schenkung sei nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG begünstigt, da es sich beim Gegenstand der Schenkung um einen Teilbetrieb handele. Eine das ganze Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sei ein solcher Teilbetrieb nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG).

9
Darüber hinaus sei auch begünstigungsfähiges Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG gegeben, da die Schenkung der Gesamthand und nicht dem Gesamthänder zuzurechnen sei. Die reine Verkürzung des Vertragsweges sei unstrittig steuerlich anzuerkennen (BFH-Urteil vom 15.11.2005 IX R 25/03, BStBl II 2006, 623).

10
Mit Einspruchsentscheidung vom 07.02.2022 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, der Schenker der GmbH-Anteile sei A, da bei einer Gesamthandsgemeinschaft im Rahmen der Schenkungsteuer die Gesamthänder als vermögensmäßig entreichert anzusehen seien (BFH-Urteil vom 30.08.2017 II R 46/15). Daher komme die GmbH & Co. Holding KG als Schenkerin nicht in Betracht. Der Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG sei nicht erfüllt, da es sich zwar um Betriebsvermögen der Personengesellschaft handele, aber nur ein einzelnes Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen übertragen worden sei und somit nicht als Gewerbebetrieb oder

Teilbetrieb begünstigt sei. Einen einheitlichen Teilbetriebsbegriff, der mit vollem Stammkapital beteiligte Anteile an Kapitalgesellschaften mit einbeziehe, gebe es nicht.

11
§ 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sei mangels unmittelbarer Beteiligung nicht erfüllt. Die zivilrechtliche Rechtszuständigkeit der Personengesellschaft schließe die unmittelbare Beteiligung ihres Gesellschafters an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen der Personengesellschaft aus.

12
Hiergegen hat der Kläger mit Schriftsatz vom 07.03.2022 Klage erhoben. Er ist der Ansicht, dass der übertragene Anteil an der GmbH B nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt sei.

13
Gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG müsse unabhängig davon, wer als Schenker gelte, begünstigtes Vermögen vorliegen, da der Teilbetriebsbegriff nach ertragsteuerlichen Grundsätzen abzugrenzen sei (RE 13b.5 Abs. 3 Satz 1 und 2 ErbStR). Im Rahmen von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gelte eine als das ganze Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb. Auch im Rahmen von § 24 UmwStG gelte dies. Insofern sei im Ertragsteuerrecht bezüglich § 24 UmwStG und § 16 EStG die Frage des Teilbetriebs einheitlich beantwortet.

14
Im Übrigen sei der Photovoltaikpark in X auch ohne diese „Teilbetriebsfiktion“ eindeutig ein Teilbetrieb der GmbH & Co. Holding KG, da es sich um einen mit gewisser Selbständigkeit ausgestatteten, organisch geschlossenen Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig sei, handele (Wacker in: Schmidt, EStG, § 16 Rn. 118). Dies sei beim Photovoltaikpark der Fall, da sämtliche Forderungen, Verbindlichkeiten und Anlagevermögen innerhalb der GmbH-Buchführung gesondert geführt würden und der Betrieb isoliert lebensfähig sei.

15
Warum Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 12 Abs. 5 i. V. m. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht von § 151 Abs. 1 Nr. 2 Bewertungsgesetz (BewG) umfasst sein sollten, sei nicht nachvollziehbar. Ein Gewerbebetrieb dürfe unstreitig auch bei einer GmbH vorliegen. Dies zeige auch § 95 Abs. 1 Satz 2 BewG, nachdem als Gewerbebetrieb auch der Betrieb von Gesellschaften nach § 1 Abs. 1 KStG mit Sitz im Ausland gelte. Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG bildeten insbesondere alle Wirtschaftsgüter einen Gewerbebetrieb, die einer Kapitalgesellschaft gehören. RE 13b.5 Abs. 3 Satz 9 und 10 ErbStR sei nicht anwendbar, da es sich nicht um Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen heraus handele.

16
Eine Subsidiarität des § 13b Abs. 1 Nr. 2 gegenüber § 13 Abs. 1 Nr. 3 sei nicht ersichtlich.

17
Hilfsweise werde ausgeführt, dass begünstigungsfähiges Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG vorliege, da die GmbH & Co. Holding KG als Schenker anzusehen sei. Abweichend vom BFH-Urteil vom 30.08.2017 (II R 46/15, BStBl II 2019, 38) solle die KG wie zivilrechtlich als eigene Rechtsträgerin gesehen werden und nicht als transparent, da das Zuwendungsverhältnis zwischen Schenker und Beschenktem durch die Übertragung des dinglichen Eigentums zu bestimmen sei (BFH-Urteil vom 28.10.2009 II R 32/08, BFH/NV 2010, 893). Der BFH weiche mit dieser Rechtsprechung von der ihm selbst bestätigten Voraussetzung ab, wonach allein die Zivilrechtslage das schenkungssteuerpflichtige Zuwendungsverhältnis bestimmen solle (Borggräfe/Staud, DStR 2018, 833 ff).

18
Die Personengesellschaft sei auch erbschaft- und schenkungsteuerrechtlich Trägerin ihres Vermögens (BFH-Urteil vom 11.06.2013 II R 4/12, BStBl. II 2013, 1536) und könne somit auch Schenker oder Beschenkter nach § 20 Abs. 1 ErbStG sein.

19
Darüber hinaus stehe auch das Urteil des BFH vom 05.02.2020 (II R 9/17, BStBl II 2020, 658) entgegen, in welchem der BFH ausführe, dass sich die Frage, wer als Erwerber bereichert sei, danach richte, wer als Bedachter durch die freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert worden sei.

20

Ferner sei § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch anzuwenden, wenn man der Auffassung sei, dass A der Schenker sei. Sofern man entsprechend der BFH-Rechtsprechung davon ausgehe, dass der Schenker der Gesamthänder A sei, müsse man in konsequenter Anwendung dieser Rechtsprechung die Personengesellschaft insgesamt als transparent betrachten und damit zu einem unmittelbaren Halten der Anteile an der GmbH B durch A gelangen. Denn die Transparenz bzw. Intransparenz der Personengesellschaft im Sinne einer „Rosinentheorie“ unterschiedlich zu behandeln, sei keinesfalls möglich.

21
Dies ergebe sich auch aus dem – vom Bundesfinanzhof allerdings aufgehobenen (BFH-Urteil vom 11.06.2013 II R 4/12, BStBl II 2013, 7423) – Urteil des FG Köln vom 16.11.2011 (9 K 3087/10, EFG 2012, 1079), welches sich zwar auf vermögensverwaltende Personalgesellschaften beziehe, aber auf den vorliegenden Fall übertragbar sei. Dies sei durch § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO begründet. Jedenfalls § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sei auch auf gewerbliche Personengesellschaften anwendbar. Die getrennte Zurechnung sei danach für die Besteuerung erforderlich, wenn eine Gesamthandsgemeinschaft nicht selbst Steuerschuldnerin sei, jedoch den Besteuerungstatbestand erfülle. Dementsprechend erfolge auch eine Zurechnung im Rahmen von § 17 EStG. Das vorgenannte Urteil des BFH vermöge nicht zu überzeugen, da diesem sachlich-systematische Argumente für die Auslegung des Begriffs „unmittelbar“ fehlen würden. Das Abstellen auf das Telos des Gesetzes habe wenig tragfähigen Bezug zur Systematik des Erbschaftsteuerrechts, welches im Wesentlichen und im Ausgangspunkt an die zivilrechtlichen Vorgänge der Vermögensnachfolge anknüpfe (Milatz/Schulz, ZEV 2018, 366).

22
Mit dem Argument des Steueraufkommens und der Vereinfachung ließe sich bis zur Grenze der Willkür alles rechtfertigen. Darüber hinaus stelle sich insoweit die Frage der Verfassungswidrigkeit. Es lasse sich aus den Gesetzgebungsmaterialien keine Begründung dazu entnehmen, warum nur unmittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften begünstigt sein sollten. Hierbei seien die rechtsformabhängigen Unterschiede auffällig.

23
Auch das Abstellen der Mindestbeteiligung auf die Situation des Schenkers sei verfassungswidrig, da es auf die Verhältnisse des Beschenkten ankommen müsse, in welchem Umfang der Erwerb mit Erbschaftsteuer belastet werden könne (BVerfG-Urteil vom 22.06.1995 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; Ziegler, ZEV 2005, 264 ff).

24
Im Übrigen handele es sich um eine reine Verkürzung des Übertragungsweges, welche steuerlich anzuerkennen sei (BFH-Urteil vom 15.11.2005 IX R 25/03, BStBl II 2006, 623), da eine Übertragung der Anteile von der Holding GmbH & Co. KG an die Gesellschafter in Höhe der jeweiligen Anteile an der Kommanditgesellschaft mit sofortiger Weiterübertragung von A an den Kläger steuerfrei gewesen wäre.

25
Mit Schriftsatz vom 12.03.2024 führt die Klägervertreter u.a. aus, durch das Personengesellschaftsmodernisierungsgesetzes (MoPeG) seien die §§ 718, 719 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), in welchen das Gesamthandsprinzip gesetzlich angelegt gewesen sei, ersatzlos gestrichen worden. In der Gesetzesbegründung werde dazu ausgeführt, dass das Gesamthandsprinzip historisch überholt sei. Es werde nun in § 713 BGB n.F. klargestellt, dass das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft gehöre und eben nicht den Gesellschaftern in gesamthänderischer Verbundenheit. Im Bereich der Erbschaftsteuer werde sich die Argumentation des BFH, dass eine Personengesellschaft als vollständig transparent zu behandeln sei, kaum mehr halten lassen. Der BFH habe seine Rechtsprechung im Jahr 2020 (BFH-Urteil vom 05.02.2020 II R 9/17, BStBl II 2020, 658) im Kern weiterhin auf die §§ 718 ff. BGB gestützt, die durch das MoPeG gestrichen worden seien. Es könne daher zumindest nicht ausgeschlossen werden, dass der BFH das Inkrafttreten des MoPeG zum Anlass nehmen werde, um seine Rechtsprechung zu überdenken. Die Steuersubjektivität der Gesellschafter im Erbschaftsteuerrecht lasse sich also nicht mehr mit einem Verweis auf § 718 BGB und das darin verankerte Gesamthandsprinzip begründen.

26
Der Gesetzgeber habe ebenfalls zum 01.01.2024 einen neuen § 2a ErbStG eingeführt, wonach nunmehr rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und

deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Bei einem Erwerb durch eine rechtsfähige Personengesellschaft seien deren Gesellschafter als Erwerber anzusehen. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende.

27
Mit Bescheid vom 28.03.2022 wurde der Wert des Anteils an der Kapitalgesellschaft GmbH B gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG auf 2.750.368 € (96% von 2.864.967 €) gesondert und einheitlich festgestellt.

28
Mit geändertem Bescheid vom 11.01.2023 wurde der Wert des Anteils an der Kapitalgesellschaft GmbH B gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG auf 705.820 € gesondert und einheitlich festgestellt.

29
Am 16.02.2023 wurde ein nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderter Schenkungsteuerbescheid erlassen. Hierbei wurde eine Schenkungsteuer von 192.900 € festgesetzt, welche sich aus einem Steuerwert der Bereicherung von 705.820 € abzüglich des Freibetrags nach § 16 Abs. 1 ErbStG von 20.000 € ergibt. Aus dem steuerpflichtigen Erwerb von 685.000 € wurde eine Steuer i.H.v. 30% nach Steuerklasse II festgesetzt.

30
In der mündlichen Verhandlung vom 14.03.2024 in öffentlicher Sitzung ändert der Vertreter des beklagten Finanzamts im Hinblick auf das Normkontrollverfahren beim Bundesverfassungsgericht (1 BvF 1/23) den Schenkungsteuerbescheid auf den 24.04.2020 vom 13.04.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2022 und des Änderungsbescheids vom 16.03.2023 durch Aufnahme folgender Vorläufigkeit ab:

„Die Festsetzung der Schenkungsteuer ist gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der § 12 Abs. 3, § 16 Abs. 1 und § 19 Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl. I Seite 378), das zuletzt durch Art. 8 des Gesetzes vom 16.07.2021 (BGBl. I Seite 2947) geändert worden ist.“

31
Der Kläger beantragt,

die Abänderung der Festsetzung der Schenkungsteuer durch den Schenkungsteuerbescheid auf den 24.04.2020 vom 13.04.2021 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2022 und der Änderungsbescheide vom 16.02.2023 und 14.03.2024 dahingehend, dass die Schenkungsteuer auf 0,00 € herabgesetzt wird,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.

Außerdem beantragen sie,

die Hinzuziehung der Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären.

32
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

33
Nach Ansicht des Finanzamts erfasst § 13b Abs. 1 und 2 ErbStG nur produktives steuerliches Betriebsvermögen. Beim gewerblichen Betriebsvermögen werde nur die gebündelte Übertragung in Form eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils privilegiert (eKommentar ErbStG, § 13b Rz. 36). Die Anteile an Kapitalgesellschaften seien nur begünstigt, wenn der Schenker unmittelbar – u.U. mit Hilfe einer Poolvereinbarung – eine Beteiligungsschwelle von 25% überschreite. Diese Abgrenzungskriterien seien aus Sicht des BVerfG auch verfassungsgemäß (BVerfG Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BFH/NV 2015, 301).

34
Es müsse sich gemäß RE 13b.5 Abs. 1 Satz 1 ErbStR um Betriebsvermögen i.S.v. § 12 Abs. 5 ErbStG handeln, für das nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG eine Feststellung vorgenommen werde. § 16 EStG oder § 24 UmwStG sähen gerade nur eine Fiktion der Gleichstellung der vollständigen

Kapitalgesellschaftsbeteiligung mit einem Teilbetrieb vor. B… GmbH-Anteil handele es sich um ein Einzelwirtschaftsgut, welches keinen Teilbetrieb der KG darstellen könne.

35
Insbesondere verweist der Beklagte auf die offiziellen Erklärungsvordrucke, auf welchen eine separate Abfrage von Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaften erfolge.

36
Wenn man davon ausgehe, dass unter § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auch Kapitalgesellschaften erfasst würden, hätte Nr. 3 der genannten Vorschrift keinen eigenständigen Anwendungsbereich.

37
Schenker sei A und nicht die GmbH & Co. Holding KG, da eine Gesamthandsgemeinschaft nach § 718 BGB vorliege und insoweit schenkungsteuerlich auf den Gesamthänder als Entreicherten abzustellen sei (eKommentar, ErbStG, § 7 Rz. 29); insoweit sei nicht auf die zivilrechtliche Lage abzustellen (BFH-Urteil vom 05.02.2020 II R 9/17).

38
Auch begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG liege nicht vor, da der Schenker nur mittelbar an der GmbH beteiligt sei. Aus der transparenten Beurteilung der an der Schenkung beteiligten Personen ergebe sich nicht, dass das Tatbestandsmerkmal „unmittelbar“ hinfällig sei (BFH-Urteil vom 11.06.2013 II R 4/12). Insbesondere sei es den Schenkungsparteien auch durch vorherige geeignete Gestaltungen möglich gewesen, eine günstigere Sachbehandlung im Rahmen der Schenkungsteuer zu erlangen. Dies führe auch zu keiner Problematik einer „Rosinentheorie“, da es sich um unterschiedliche Gesetzestatbestände handele.

39
Das Bundesverfassungsgericht erhebe keine verfassungsrechtlichen Einwendungen gegen die Festlegung der begünstigungsfähigen Vermögensarten (BVerfG Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50). Die Mindestbeteiligungsquote sei erreicht, sodass es auf die verfassungsrechtliche Beurteilung dieser nicht ankomme.

40
Die Erbschaftsteuer sei eine Rechtsverkehrsteuer, bei der das besteuert werde, was eingetreten sei, und nicht das, was hätte sein können (FG München Urteil vom 03.05.2006 4 K 1808/04, EFG 2006, 1337), sodass es auf eine Abkürzung des Vertragswegs nicht ankomme.

41
Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, den Inhalt der Akten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 14.03.2024 verwiesen.

Entscheidungsgründe

I.

42
Die Klage ist unbegründet.

43
Der Kläger ist durch den Schenkungsteuerbescheid auf den 24.04.2020 vom 13.04.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2022 und der Änderungsbescheide vom 16.02.2023 und 14.03.2024 nicht in seinen Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

44
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.

45
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.

46

Eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 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, BStBl II 2015, 239, m.w.N.).

47
b) Bei einem schenkweisen Erwerb von einer Gesamthandsgemeinschaft ist – unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich ggf. die Gesamthand als Zuwendende anzusehen ist –, schenkungsteuerrechtlich der Bedachte auf Kosten der Gesamthänder bereichert. Zuwendende sind in diesen Fällen die durch die Zuwendung allein vermögensmäßig entreicherten Gesamthänder (BFH-Urteile vom 15.07.1998 II R 82/96, BStBl II 1998, 630 und vom 30.08.2017 II R 46/15, BStBl II 2019, 38).

48
Schenker ist vorliegend nicht die GmbH & Co. Holding KG, sondern A.

49
Nach § 161 Abs. 2, § 124 Abs. 2 Handelsgesetzbuch (HGB), § 718 a.F. BGB handelt es sich nach der Rechtslage zum Zeitpunkt der Schenkung bei einer Kommanditgesellschaft um eine Gesamthandsgemeinschaft (Roth in Hopt, HGB, § 161 Rn. 15; § 124 Rn. 3). Danach sind die Gesellschafter der Personengesellschaft am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft beteiligt.

50
Bei eigenständiger schenkungsteuerlicher Prüfung ist nicht die Gesamthandsgemeinschaft, sondern die Gesamthänder sind als durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerlich entreichert anzusehen. Die Personengesellschaft ist von der Persönlichkeit der Gesellschafter nicht zu trennen und ist gerade kein vollständig verselbständigtes Rechtssubjekt wie die juristische Person. Daher sind die Gesamthänder vermögensmäßig entreichert (BFH-Urteile vom 30.08.2017 II R 46/15, BStBl II 2019, 38; vom 15.07.1998, BStBl II 1998, 630; und vom 14.09.1994 II R 95/92, BStBl II 1995, 81). Wer schenkungsteuerlich als Erwerber entreichert ist, richtet sich entsprechend nicht nach der zivilrechtlichen Rechtslage (BFH-Urteil vom 05.02.2020 II R 9/17, BStBl II 2020, 658).

51
c) Diese Ansicht entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers. Dies wird durch den ab 01.01.2024 neu eingeführten § 2a ErbStG bestätigt: „Rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Abs. 2 Nr. 2 AO) gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Bei einem Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende.“

52
Die eingefügte Rechtsnorm soll die bisherige Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis auch nach Einführung des MoPeG und der damit einhergehenden Abschaffung der Gesamthand in § 718 BGB bestehen lassen, sodass bei einer Schenkung in Zusammenhang mit Personengesellschaften weiterhin die Gesellschafter als Zuwendende bzw. Erwerber im schenkungsteuerlichen Sinne bleiben (Reich/Herrmann, ZEV 2024, 13ff).

53
Zwar ist § 2a ErbStG nicht rückwirkend anzuwenden, allerdings ist in ihm die Bestätigung und Kodifizierung der bisherigen ständigen Rechtsprechung zu sehen, welcher der Gesetzgeber selbst nach Abschaffung der Gesamthandsgemeinschaft nicht die Grundlage entziehen wollte.

54
Nach alledem liegt eine Schenkung von A an den Kläger vor.

55
2. Der GmbH-Anteil stellt kein begünstigtes inländisches Betriebsvermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG dar.

56

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 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).

57
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, BStBl II 2013, 210).

58
§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (a.F.) ist insbesondere anwendbar bei inländischen Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Abs. 1 Satz 1 BewG) beim Erwerb eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs oder einer Beteiligung einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG.

59
b) Ein GmbH-Anteil unterfällt keiner dieser Voraussetzungen.

60
Es handelt sich hierbei nicht um einen Teilbetrieb der GmbH & Co. Holding KG.

61
aa) Die Qualifizierung als Teilbetrieb erfolgt schon im Einkommensteuerrecht nicht einheitlich.

62
Eine das gesamte Stammkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt insbesondere keinen Teilbetrieb i.S.v. § 6 Abs. 3 EStG dar (Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 6 EStG Rn. 1771). Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass es sich bei den aufgeführten Organisationseinheiten (Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen) ausnahmslos um solche handelt, die sowohl beim Übertragenden als auch beim unentgeltlichen Erwerber denknotwendig zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen rechnen. Dies trifft bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht zu. Diese muss nicht zwingend Betriebsvermögen darstellen (BFH-Urteil vom 20.07.2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457).

63
§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG – wonach als Teilbetrieb auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt – ist hier nicht anwendbar, da es sich hierbei nur um die Fiktion eines Teilbetriebs handelt. Die Berücksichtigung einer das gesamte Stammkapital umfassende Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb stellt im Einkommensteuerrecht eine Ausnahme dar.

64
bb) §§ 13a, 13b ErbStG stellen für sich genommen aber bereits selbst Ausnahmeregelungen dar. Sie befreien ausdrücklich nur bestimmte Arten von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften von der Schenkungsteuer. Diese Vermögen sind daher dem Grundsatz nach zu versteuern.

65
Eine solche Ausnahmeregelung durch Anwendung einer eigenständigen Ausnahme aus dem Ertragsteuerrecht zu erweitern widerspricht der gesetzgeberischen Intention. § 13b Abs. 1 ErbStG ist als Ausnahmetatbestand eng auszulegen und kann daher nicht auf fiktive Teilbetriebe erweitert werden, zumal es sich hier nur eine ertragsteuerliche Begrifflichkeit handelt.

66
Eine Berücksichtigung eines GmbH Anteils als Teilbetrieb entspricht nicht der Gesetzesintention.

67
Bei einem GmbH-Anteil handelt es sich anders als bei einem Teilbetrieb, Gewerbebetrieb oder Anteil an einer Mitunternehmerschaft bewertungsrechtlich nicht um eine Sachgesamtheit, sondern um ein

Einzelwirtschaftsgut, welches nicht zwingend Betriebsvermögen als solches darstellt (Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG, Rn. 310d). Es wurde nicht das Betriebsvermögen und somit der Gewerbebetrieb der Kapitalgesellschaft nach § 97 Abs. 1 Nr. 1 BewG übertragen.

68
3. Der GmbH-Anteil stellt auch kein begünstigungsfähiges Vermögen nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG dar, da der Schenker nicht unmittelbar an der GmbH beteiligt ist, sondern lediglich über die GmbH & Co. Holding KG.

69
Die Vorschrift knüpft an zivilrechtliche Merkmale an. Der Schenker muss selbst Gesellschafter der Kapitalgesellschaft gewesen sein. Die mittelbare Beteiligung über die Personengesellschaft genügt hierfür nicht, da zivilrechtlich die Personenhandelsgesellschaft Träger von Rechten und Pflichten ist und selbst Rechtsträger ist (§ 124 Abs. 1 i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB) (BFH-Urteil vom 11.06.2013 II R 4/12, BFHE 241, 392, BStBl II 2013, 742).

70
Im Übrigen ergibt sich auch über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nichts anderes, da eine Zurechnung der einzelnen Wirtschaftsgüter zu Bruchteilen nur erfolgt, wenn dies erforderlich ist. Dies ist aber durch die speziellere Regelung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG („unmittelbar“) nicht erforderlich.

71
Dies ergibt sich auch daraus, dass nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG der Anteil an einer Kapitalgesellschaft auch Verwaltungsvermögen eines vorgelagerten Rechtsträgers sein kann. Dies setzt aber zwingend voraus, dass der Anteil an der Kapitalgesellschaft der übertragenden Spitzeneinheit und nicht deren Gesellschaftern zuzurechnen ist (Geck, ZEV 2013, 601 ff., 603).

72
4. Der Senat kommt im vorliegenden Fall zu keiner anderen Beurteilung. Es ist richtig, dass im vorliegenden Fall zum einen das Transparenz- und zum anderen das Trennungsprinzip zu tragen kommen. Diese differenzierte Betrachtungsweise ist sachlich begründet. Es ist höchstrichterlich anerkannt, dass der Zuwendende bzw. Erwerber bei Erwerben über Personengesellschaften ausnahmsweise im Erbschaftsteuerrecht nach Transparenzprinzip ermittelt wird. Dies hat jedoch keinerlei Auswirkungen auf die sonstigen Grundsätze. Insbesondere sieht selbst das Zivilrecht, welches eine stärkere Bindung an das Trennungsprinzip aufgrund der Rechtspersönlichkeit der Personengesellschaft annimmt, auch Durchbrechungen von diesen vor (BGH-Urteil vom 29.01.2001 II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; BFH-Urteil vom 05.02.2020 II R 9/17, BFHE 267, 511, BStBl II 2020, 658).

73
Die Beurteilung, wer schenkungsteuerlich als Schenker anzusehen ist, ist unabhängig von der Beurteilung der Unmittelbarkeit der Gesellschaftsbeteiligung. Es handelt sich insoweit um zwei Rechtsnormen mit unterschiedlichen Zielrichtungen, welche aus diesem Grund auch nicht gleichgesetzt werden können. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sieht gerade nur in begrenzten Fällen eine Steuerbefreiung für die Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vor. Eine anderweitige Auslegung des Wortes „unmittelbar“, als dass keinerlei Gesellschaft zwischengeschaltet sein darf, ist nicht denkbar. Dies wird auch gerade durch die engen Auslegungsmöglichkeiten im Rahmen von § 13b Abs. 1 ErbStG bestätigt.

74
5. Es liegt keine reine Verkürzung des Vertragswegs vor, welche eine steuerliche Berücksichtigung nach sich ziehen könnte.

75
Bei der Übertragung der Anteile der GmbH zunächst nach den jeweiligen Mitunternehmeranteilen an der GmbH & Co. Holding GmbH an die Mitunternehmer und der Schenkung im zweiten Schritt an den Kläger, käme es zwar gegebenenfalls zu keiner schenkungsteuerlichen Belastung, jedoch wäre in diesem Fall die ertragsteuerliche Behandlung eine andere. Die Vorgänge sind nicht in einem solchen Maß vergleichbar, als dass dies eine reine Verkürzung des Übertragungsweges darstellen würde.

76

Darüber hinaus wurde die Rechtsfigur des abgekürzten Übertragungswegs bisher nur im Rahmen von Erhaltungsaufwendungen vom Bundesfinanzhof (Urteil vom 15.11.2005 IX R 25/03, BFHE 211, 318, BStBl. 2006 II, 623) entschieden. Die Umstrukturierung eines Unternehmens und Erhaltungsaufwendungen sind aber in keinerlei Hinsicht vergleichbar.

77
6. Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Klägers teilt der Senat nicht. Insbesondere hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung (BVerfG Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50 Tz. 178) keine verfassungsrechtlichen Einwendungen gegen die unterschiedliche Behandlung der Anteile an Kapitalgesellschaften zum restlichen Betriebsvermögen sowie gegen das Abstellen auf den Schenker für die Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erhoben.

II.

78
Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, nach der der unterliegende Beteiligte die Kosten des Verfahrens trägt. Hier trägt das beklagte Finanzamt ¾ der Kosten, da durch die Änderung des Bescheids vom 16.02.2023 nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO die festgesetzte Schenkungsteuer um ¾ herabgesetzt worden ist. Gründe für eine abweichende Kostenverteilung gem. § 137 FGO sind weder vorgetragen worden noch den Akten zu entnehmen. Soweit die Klage keinen Erfolg hatte (¼), hat der unterlegene Kläger die Kosten zu tragen.

III.

79
Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

IV.

80
Die Zuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren wird gemäß § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO für notwendig erklärt.