Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/erbschaftsteuer/bfh-schenkungsteuer-bei-disquotaler-einlage-in-das-gesamthandsvermoegen.html

12.08.2020

Erbschaftsteuer

BFH: Schenkungsteuer bei disquotaler Einlage in das Gesamthandsvermögen

Führt ein Gesellschafter dem Gesellschaftsvermögen einer KG im Wege einer Einlage ohne entsprechende Gegenleistung einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), kann eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Ist eine Gesamthandsgemeinschaft (KG, OHG oder GbR) zivilrechtlich als Bedachte am Schenkungsvorgang beteiligt, ergibt die erforderliche eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung, dass nicht die Gesamthandsgemeinschaft, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen sind.

Soweit der BFH in mehreren früheren Entscheidungen ausgeführt hat, der Bedachte einer Schenkung sei ausschließlich nach Zivilrecht zu bestimmen, hält er hieran zumindest für die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Schenkung nicht fest.

Sachverhalt
An einer KG waren als Kommanditisten zunächst die Klägerin zu 70 % sowie ihre drei Kinder beteiligt. Zum 01.03.2012 trat der Ehemann (E) der Klägerin als weiterer Kommanditist in die KG ein. Die Beteiligung der Klägerin am Kommanditkapital belief sich nunmehr auf 56 %. E leistete sowohl eine Bareinlage als auch eine freiwillige Zuzahlung in das Gesellschaftsvermögen der KG. Beide Zahlungen wurden auf einem gesellschaftsbezogenen Rücklagenkonto verbucht. Die Liquidität sollte der KG dazu dienen, den anstehenden Erwerb eines Grundstücks zu finanzieren. Die Zuzahlung sollte zu keiner Änderung der Haftsumme und der Kapitalanteile der Kommanditisten führen.

Finanzamt und FG sahen die Zahlungen des E in Höhe von 56 % aufgrund der entsprechenden Wertsteigerung der Beteiligung der Klägerin an der KG als freiwillige Zuwendungen von E an, für die Schenkungsteuer festgesetzt wurde.

Entscheidung
Der BFH bestätigt die Entscheidung des FG, dass in den Zahlungen des E freigebige Zuwendung an die übrigen Gesellschafter, also auch die Klägerin, zu sehen sind.

Freigebige Zuwendung - disquotale Einlage

Führt ein Gesellschafter einer KG dem Gesellschaftsvermögen der KG im Wege einer Einlage ohne entsprechende Gegenleistung einen Vermögenswert zu, der hinsichtlich der Höhe über den aufgrund seiner Beteiligung an der KG geschuldeten Anteil hinausgeht (disquotale Einlage), könne eine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter vorliegen. Dies sei dann der Fall, wenn sich die über das Gesellschaftsvermögen der KG gehaltene Beteiligung des anderen Gesellschafters am Gesamthandsvermögen erhöht, weil der einbringende Gesellschafter keine dem Wert seiner Einlage entsprechende Gegenleistung erhält.

Eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung

Ist eine Gesamthandsgemeinschaft (KG, OHG oder GbR) zivilrechtlich als Bedachte am Schenkungsvorgang beteiligt, ergibt die nach dem BFH-Urteil vom 14.09.1994 (II R 95/92) erforderliche eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung, dass nicht die Gesamthandsgemeinschaft, sondern die Gesamthänder durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als bereichert anzusehen sind (vgl. auch BFH-Urteil vom 22.02.2017, II R 52/14, BStBl II 2017, S. 653). Insoweit gelangt der BFH zu der Ansicht, dass der Bedachte i.S. des Schenkungsteuerrechts (der Gesamthänder) nicht dem Beschenkten i.S. des Zivilrechts (Gesamthandsgemeinschaft) entspricht. Soweit der BFH in mehreren Entscheidungen ausgeführt hat, der Bedachte einer Schenkung sei ausschließlich nach Zivilrecht zu bestimmen (vgl. BFH-Urteile vom 09.12.2009, II R 22/08, vom 18.07.2013, II R 37/11, vom 30.08.2017, II R 46/15, und vom 13.09.2017, II R 54/15), hält er hieran zumindest für die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Schenkung nicht fest.

Dementsprechend kommt der BFH nun zu dem Schluss, dass bei einer disquotalen Einlage in das Gesellschaftsvermögen einer KG nicht die KG als Gesamthand, sondern die Gesellschafter als Gesamthänder vermögensmäßig als bereichert i.S. der § 7 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 ErbStG anzusehen sind. Die Gesamthand vermittele lediglich die Vermögensverschiebung zwischen dem einbringenden Gesamthänder und den anderen Gesamthändern, deren Beteiligung am Gesamthandsvermögen aufgrund der Einlage erhöht wird.

Kein Widerspruch zu Teilrechtsfähigkeit einer GbR

Diesem Ergebnis stehe nicht die Rechtsprechung des BGH zur Teilrechtsfähigkeit einer (Außen-)GbR (Urteil vom 29.01.2001, II ZR 331/00) entgegen, wonach zwischen der GbR als eigenständigem Zuordnungssubjekt, das rechtsfähig ist und grundsätzlich am Rechtsverkehr teilnehmen kann, und ihren Gesellschaftern zu trennen ist (BGH-Urteil vom 19.11.2013, II ZR 149/12). Trägerin des Gesellschaftsvermögens ist nach der geänderten BGH-Rechtsprechung nunmehr die GbR, und nicht mehr die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit (z.B. BGH-Urteil vom 20.05.2016, V ZB 142/15). Soweit der BFH in seinem Urteil vom 14.09.1994 (II R 95/92) davon ausging, dass das Gesellschaftsvermögen einer Gesamthandsgemeinschaft gemeinschaftliches Vermögen der Gesamthänder und nicht Vermögen der Gesamthandsgemeinschaft ist, hält er hieran nicht mehr fest.

Zivilrechtlich ist KG am Schenkungsvorgang beteiligt, aber schenkungsteuerrechtlich sind Gesellschafter die Bereicherten

Hinsichtlich einer KG war bereits vor der Rechtsprechung des BGH zur Teilrechtsfähigkeit einer GbR unbestritten, dass sie Trägerin von Rechten und Pflichten sein kann und damit rechtsfähig ist. Sie kann somit zivilrechtlich als Beschenkte am Schenkungsvorgang beteiligt sein (Bestätigung der Rechtslage, wie sie dem Urteil vom 14.09.1994, II R 95/92, zugrunde lag). Die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung ergebe aber, dass die Gesellschafter der KG, die über die KG am Gesellschaftsvermögen der KG gesamthänderisch beteiligt sind, als Bereicherte anzusehen sind.

Freigebige Zuwendung

Die Zuwendung an die anderen Gesellschafter sei schließlich auch freigebig gewesen, da der einbringende Gesellschafter keine entsprechende Gegenleistung erhalten habe. Es sei weder eine Gegenleistung der anderen Gesellschafter direkt an den einbringenden Gesellschafter noch durch eine wertmäßig entsprechende Einlage in das Gesellschaftsvermögen der KG erfolgt. Auch sei die Freigebigkeit nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Einlage im Verhältnis zur KG möglicherweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, weil sie den Gesellschaftszweck fördert. Denn bereichert sei durch die disquotale Einlage nicht die KG, sondern die anderen Gesellschafter.

Ergebnis

Nach diesen Grundsätzen wurde die Klägerin durch die Zahlungen des E bereichert, da sich ihre über die KG gehaltene Beteiligung am Gesamthandsvermögen entsprechend erhöhte.

Betroffene Normen
§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, § 10 Abs. 1 ErbStG

Streitjahr 2012

Vorinstanz
Finanzgericht Münster, Urteil vom 12.01.2017, 3 K 518/15 Erb, EFG 2017, S. 696

Fundstelle
BFH, Urteil vom 05.02.2020, II R 9/17, lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen, BVerfG-anhängig: 1 BvR 2072/20

Weitere Fundstellen
BFH, Urteil vom 14.09.1994, II R 95/92, BStBl II 1995, S. 81

BFH, Urteil vom 22.02.2017, II R 52/14, BStBl II 2017, S. 653

BFH, Urteil vom 09.12.2009, II R 22/08, BStBl II 2010, S. 363

BFH, Urteil vom 18.07.2013, II R 37/11, BStBl II 2013, S. 934

BFH, Urteil vom 30.08.2017, II R 46/15 BStBl II 2019, S. 38

BFH, Urteil vom 13.09.2017, II R 54/15, BStBl II 2018, S. 292, siehe Deloitte Tax-News

BGH, Urteil vom 29.01.2001, II ZR 331/00, BGHZ 146, S. 341

BGH, Urteil vom 19.11.2013, II ZR 149/12

BGH, Urteil vom 20.05.2016, V ZB 142/15, BB 2016, S. 2637

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.