
Datum: 09.07.2018
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2134/17 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2018:0709.3K2134.17ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Schenkungsteuerbescheid für 2015 vom 18.04.2016, der geänderte Schenkungsteuerbescheid vom 26.05.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

- Streitig ist, ob einheitlicher Schenkungswillen gegeben ist, mit der Folge, dass nur **eine** einheitliche Schenkung vorliegt. 2
- Mit Verträgen vom 16.10.2015 sind dem Kläger von seinem Vater Gesellschaftsanteile an der A GmbH, ... (im Folgenden: A GmbH), der B GmbH, ... (im Folgenden: B GmbH) und der C GmbH ..., ... (im Folgenden: C GmbH) geschenkt worden. Die Verträge haben aufeinander folgende Urkundennummern, nämlich die URNr. 170/2015 für die A GmbH, URNr. 171/2015 für die B GmbH und die URNr. 172/2015 für die C GmbH. 3
- A GmbH: Der Vater des Klägers war alleiniger Gesellschafter der A GmbH. Er hielt von dem voll eingezahlten Stammkapital von 275.000 Euro zwei Geschäftsanteile von 33.000 Euro und 242.000 Euro. Von seinem Geschäftsanteil von nominal 242.000 Euro hielt der Vater des 4

Klägers einen Teilgesellschaftsanteil von nominal 33.000 Euro treuhänderisch für die X GmbH & Co. KG und einen weiteren Teilgeschäftsanteil von nominal 33.000 Euro treuhänderisch für E. Den Geschäftsanteil von 242.000 Euro teilte er auf in einen Geschäftsanteil von 176.000 Euro und zwei weitere Geschäftsanteile von je 33.000 Euro. Den durch die Teilung entstandenen Geschäftsanteil von 176.000 Euro übertrug er seinem Sohn, dem Kläger, mit Wirkung zum 31.10.2015 unter Einräumung eines lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauchs an dem geschenkten Geschäftsanteil. In dem Vertrag sind unter Teil D verschiedene Widerrufs- und Rückforderungsrechte vereinbart, u. a. das Recht, die Schenkung zu widerrufen, wenn das zuständige Finanzamt für die vertragsgegenständlichen Zuwendungen Schenkungsteuer von mehr als 50.000 Euro festsetzt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 16.10.2015 (URNr. 170/2015 des Notars F als amtlich bestelltem Vertreter des Notars G mit Amtssitz in ...) Bezug genommen.

B GmbH: An der B GmbH waren H mit zwei Geschäftsanteilen von jeweils 200.000 Euro und I mit einem Geschäftsanteil von 100.000 Euro beteiligt. Einen der Geschäftsanteile von 200.000 Euro hielt H treuhänderisch für den Vater des Klägers. Den für ihn treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteil von 200.000 Euro schenkte und übertrug er dem Kläger. Die Schenkung wird laut Vertrag dadurch vollzogen, dass die Treugeberstellung vom Vater des Klägers auf den Kläger übertragen wird. Die Schenkung und Übertragung erfolgte mit Wirkung zum 31.10.2015. Auch in diesem Vertrag sind unter Teil D Widerrufs- und Rückforderungsrechte vereinbart u. a. für den Fall, dass das zuständige Finanzamt für die vertragsgegenständlichen Zuwendungen Schenkungsteuer von mehr als 25.000 Euro festsetzt. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Vertrag vom 16.10.2016 (URNr. 171/2015 des Notars F als amtlich bestelltem Vertreter des Notars G in ...).

C GmbH: An der C-GmbH waren als Gesellschafter J C mit einem Geschäftsanteil von 50.000 DM, K mit einem Geschäftsanteil von 50.000 DM und der Vater des Klägers ebenfalls mit einem Geschäftsanteil von 50.000 DM beteiligt. Der Vater des Klägers schenkte seinem Sohn seinen von ihm gehaltenen Geschäftsanteil von 50.000 DM mit Wirkung zum 31.10.2015. Unter Teil D des Vertrags sind wiederum Widerrufs- und Rückforderungsrechte vereinbart, u. a. für den Fall, dass das zuständige Finanzamt für die vertragsgegenständlichen Zuwendungen Schenkungsteuer von mehr als 25.000 Euro festsetzt.

Die A GmbH ist eine reine Handelsgesellschaft, in der Vater des Klägers aktiv unternehmerisch tätig war und dessen Nachfolge auch in unternehmerischer Hinsicht der Kläger mit der Übertragung der Anteile angetreten hat. Die A GmbH vertreibt Bauelemente für Dächer und Fassaden. Ihr Kerngeschäft spielt sich in Deutschland ab (ca. 90 %), es gibt aber auch Kunden innerhalb von Europa. Die C GmbH produziert Förderbandabdeckungen und ist weltweit tätig und sehr stark exportorientiert. Die B GmbH baut Hochregallager und erbringt dort hauptsächlich die Montageleistungen. In geringem Umfang bezieht sie bei der A GmbH Materialien. Die A GmbH wird von den anderen beiden Gesellschaften nicht beliefert. Weder der Vater des Klägers noch der Kläger hatte bzw. hat bei der B GmbH oder bei der C GmbH Positionen inne, durch die ein Einfluss auf die Geschäftsführung besteht.

Der Kläger reichte drei Schenkungsteuererklärungen ein, in der die Übertragung jeweils eines Geschäftsanteils erklärt wurde.

In den Anlagen „Steuerentlastung für Unternehmensvermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) zur Schenkungsteuererklärung betreffend die B GmbH und die C GmbH“ kreuzte der Kläger in Zeile 40 „Optionsverschönerung“ an und beantwortete die Frage, ob er zu einer vollständigen Steuerbefreiung nach § 13a Abs. 8 ErbStG optiere, mit ja. In dem Vordruck heißt es weiter,

eine schriftliche Erklärung nach § 13 a Abs. 8 ErbStG ist beigelegt. Diese fehlt bislang sowohl für die B GmbH als auch für die C GmbH.

Der Beklagte ging nicht von drei Schenkungen aus, sondern fasste alle drei Übertragungen unter einem Stichtag und einer Steuernummer zu einer Schenkung zusammen. Für alle drei Kapitalgesellschaften gewährte der Beklagte als Steuerentlastung für Unternehmensvermögen die Regelverschonung von 85 %. Er setzte die Schenkungsteuer von einem Wert des Erwerbs von 13.567.511 Euro zzgl. Vorschenkungen in Höhe von 151.758 Euro = 13.719.280 Euro unter Abzug des Freibetrags nach § 16 ErbStG in Höhe von 400.000 Euro und des Freibetrags nach § 13a ErbStG in Höhe von 11.886.988 Euro von einem steuerpflichtigen Erwerb von 1.432.200 Euro auf 272.118 Euro fest. Wegen der Einzelheiten wird auf den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO stehenden Schenkungsteuerbescheid vom 18.04.2016 Bezug genommen. 10

Der Kläger legte Einspruch ein. Für die B GmbH und die C GmbH sei ein Verschonungsabschlag von 100 % beantragt worden. Bisher sei jedoch nur der Verschonungsabschlag von 85% gewährt worden. 11

Mit Schreiben vom 13.06.2016 teilte der Beklagte mit, es handele sich nach seiner Auffassung um einen einheitlichen Schenkungsvorgang, dies ergebe sich aus den fortlaufenden Urkundenrollennummern der Notarverträge in Verbindung mit der Übertragung auf denselben Stichtag. Außerdem fehle ein schriftlicher Antrag für die Optionsverschonung. 12

Auf Grund des nach heutiger Erkenntnis zu hohen Verwaltungsvermögens der A GmbH mit 36,75 % könne eine solche Optionsverschonung jedoch nicht erfolgen. Dies habe zur Folge, dass, wenn ein gültiger schriftlicher Antrag auf Optionsverschonung vorliegen würde, für alle drei in dieser Schenkung zu steuernden Übertragungen keine Optionsverschonung gewährt werden könne, sondern lediglich die Regelverschonung, und das auch nur für die beiden anderen übertragenen Anteile. Für die A GmbH würde in diesem Fall gar keine Steuerbefreiung gewährt werden können. Dies ergebe sich aus R E 13 a.13 ErbStR. 13

Der Kläger erklärte, in den vom Beklagten zitierten Richtlinien heiße es, dass bei Schenkungen mit z. B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen sei. Ein solcher einheitlicher Schenkungswille liege hier nicht vor. Dies werde wie folgt begründet: 14

- 1. Es bestehe in keiner Weise ein **Zwang**, die o. g. Anteile an den drei Kapitalgesellschaften einheitlich an einem bestimmten Stichtag zu übertragen. 116
- 2. An keiner der beteiligten Kapitalgesellschaften sei der Vater des Klägers als alleiniger Gesellschafter beteiligt gewesen. Für die Übertragungen sei die Zustimmung jeweils aller Mitgesellschafter zwingend notwendig. Bei den Mitgesellschaftern handele es sich jeweils um **unterschiedliche Personenkreise**, sodass auch hier nicht von einer Einheitlichkeit ausgegangen werden könne. 118
- 3. Bei einem einheitlichen Schenkungswillen würde man in den Schenkungsverträgen keine Rücktrittsklauseln einbauen, die die Möglichkeit böten, von jeder einzelnen Schenkung **unabhängig von den anderen** Schenkungen zurückzutreten. Durch die 120

Rücktrittsklauseln werde der Wille dokumentiert, dass nicht eine einheitliche Übertragung gewollt sei, sondern dass einzelne Anteile an Kapitalgesellschaften ggf. auch zu einem späteren Zeitpunkt übertragen werden könnten.

- Dies entspreche im Übrigen der objektbezogenen Betrachtungsweise, die zu sachgerechteren Ergebnissen führen würde. Diese Auffassung werde auch in der Literatur vertreten, z. B. bei Reich, DStR 2014, 1427 und Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erb- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar online, Rz. 167 ff., Stand Mai 2012. 21
- Der Beklagte änderte auf Grund der Mitteilungen des Finanzamts ... über die gesonderte Feststellung des Werts des Anteils an der B GmbH und der C GmbH den Bescheid und setzte die Schenkungsteuer auf 270.636 Euro fest. Wegen der Einzelheiten wird auf den weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 26.05.2017 Bezug genommen. 22
- Mit Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Nach Auffassung des Beklagten handelt es sich um eine einheitliche Schenkung. Soweit sich unterschiedliche Regelungsinhalte daraus ergäben, dass der Vertrag betreffend die A GmbH ein Rückforderungs- und Widerrufsrecht beinhalte, wenn das zuständige Finanzamt mehr als 50.000 Euro Schenkungsteuer festsetze, und für die Übertragung ein Nießbrauchsvorbehalt eingeräumt werde, stehe dies der Annahme nur eines einzigen Erwerbs des Klägers aus einer einheitlichen Schenkung seines Vaters ebenso wenig entgegen wie der Umstand, dass die Widerrufs- und Rückforderungsrechte für die beiden anderen Gesellschaften bezogen auf die unter Umständen festzusetzenden Steuern betragsmäßig abwichen. 23
- Der Einwand des Klägers, dass die Einheitlichkeit schon dadurch verneint würde, weil der Vater des Klägers an keiner der betreffenden Kapitalgesellschaften alleiniger Gesellschafter gewesen und für die Übertragungen die Zustimmung jeweils aller Mitgesellschafter zwingend nötig sei, führe zu keinem anderen Ergebnis. Es sei nicht unüblich, bei drei Gesellschaften unterschiedliche Mitgesellschafter zu haben. Die vertraglichen Gestaltungen der Übertragungen seien lediglich an die Eigenart des jeweiligen Zuwendungsobjekts angepasst worden. Die Formulierung „Schenkungen und Abtretung erfolgt mit Wirkung zum 31.10.2015 (Stichtag)“ in allen drei Verträgen sei ein weiteres objektives Indiz für einen einheitlichen Schenkungswillen und einen gemeinsamen Schenkungsstichtag. Alle drei Verträge beinhalteten im Kern die gleiche Zielvorstellung, dem Kläger an einem Stichtag die Anteile an den Kapitalgesellschaften zu überlassen. 24
- Die Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG sei schriftlich oder zur Niederschrift unwiderruflich zu beantragen. Der Erwerber könne den Antrag auf Optionsverschonung im Erbfall insgesamt nur einheitlich für alle Arten des erworbenen begünstigten Vermögens stellen. Bei Schenkungen mit mehreren Übertragungen in mehreren Schenkungsverträgen sei bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens von nur einer Schenkung auszugehen. 25
- Stelle ein Erwerber einen solchen Antrag, sei begünstigungsfähiges Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 ErbStG nur dann gegeben, wenn das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten die Grenze von 10 % nicht überschreite. Für wirtschaftliche Einheiten, die über Verwaltungsvermögen von mehr als 10 % verfügten, komme weder eine Verschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG noch eine nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG in 26

Betracht. Der Antrag gehe ins Leere, wenn das Verwaltungsvermögen aller übertragenen wirtschaftlichen Einheiten mehr als 10 % betrage. In diesem Fall sei die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG insoweit zu gewähren, als die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 % für einzelne wirtschaftliche Einheiten erfüllt seien.	
Werde nachträglich ermittelt (z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), dass die Verwaltungsvermögensgrenze für die Optionsverschonung in allen wirtschaftlichen Einheiten nicht erfüllt sei, erhalte der Erwerber für das begünstigte Vermögen insgesamt die Regelverschonung nach § 13a Abs. 1 und Abs. 2, § 13b Abs. 4 ErbStG, wenn er die Voraussetzungen hinsichtlich der Verwaltungsvermögensgrenze von nicht mehr als 50 % insoweit erfülle.	27
Im zu beurteilenden Streitfall sei die Regelverschonung von 85 % rechtmäßig für alle drei übertragenen Kapitalgesellschaften gewährt worden, da der Beklagte von einem einheitlichen Schenkungsvorgang ausgegangen sei und ein schriftlicher Antrag auf Optionsverschonung bis heute nicht vorliege.	28
Die für die B GmbH und die C GmbH vorliegenden Mitteilungen über die gesonderte Feststellung des Werts des Anteils an einer Kapitalgesellschaft stellten eine Quote des Verwaltungsvermögens von unter 10 % fest. Für die A GmbH liege noch keine Mitteilung vor. Allerdings sei im Rahmen der vom Kläger abgegebenen Steuererklärung die Quote des Verwaltungsvermögens mit 36,775 % angegeben worden, so dass bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungsvorgangs, wie gerade dargelegt, nur die Regelverschonung für alle übertragenen begünstigten wirtschaftlichen Einheiten möglich sei.	29
Mit der Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Zur Begründung bezieht er sich auf seine im Einspruchsverfahren vorgetragene Begründung.	30
Der Kläger beantragt,	31
den Schenkungsteuerbescheid für 2015 vom 18.04.2016, den geänderten Schenkungsteuerbescheid vom 26.05.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017 aufzuheben.	32
Der Beklagte beantragt,	33
die Klage abzuweisen.	34
Er bezieht sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung.	35
Der Senat hat am 09.07.2018 mündlich verhandelt und den Vater des Klägers L sowie Dipl.-Kfm. Steuerberater M als Zeugen gehört; die schriftliche Aussage des Zeugen F, Rechtsanwalt und Notar, ist verlesen worden; wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf das Protokoll über die Sitzungsniederschrift.	36
Entscheidungsgründe	37
Die Klage ist begründet.	38
Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung, FGO). Der Schenker hatte nach Auffassung des Senats keinen	39

einheitlichen Schenkungswillen, mit der Folge, dass es sich nicht um eine Schenkung handelt, sondern verschiedene Schenkungen vorliegen, die jede für sich zu besteuern ist.

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert ist. 40

Grundsätzlich ist jede Schenkung für sich getrennt zu behandeln, und zwar unabhängig davon, 41

- was Gegenstand der Zuwendung ist, 42

- ob bei mehreren Zuwendungen diese an einem oder mehreren Tagen erfolgt und 43

- ob die Schenkungsversprechen in einem Schriftstück bzw. einer notariellen Urkunde zusammengefasst sind oder jedes Schenkungsversprechen getrennt erfolgt. 44

Ob bei Schenkung mehrerer selbständiger Gegenstände in einem (notariellen) Vertrag oder in mehreren (notariellen) Verträgen eine einheitliche Schenkung vorliegt, bestimmt sich nach dem Parteiwillen, dessen Feststellung Tatfrage ist. Eine einheitliche Zuwendung kann aber nur dann genommen werden, wenn für alle Schenkungsgegenstände die Schenkungsteuer zum selben Zeitpunkt entsteht, d. h. mit dem Zeitpunkt der Ausführung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG); vgl. BFH-Urteil vom 20.01.2010 II R 54/07, BStBl II 2010, 463. 45

Allerdings kann nach der Rechtsprechung des BFH auch eine einheitliche Schenkung in zwei Akten vollzogen werden mit der Folge, dass der Besteuerung nur eine Schenkung zugrunde gelegt werden kann; Voraussetzung ist auch hier, dass ein einheitlicher Schenkungswillen vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 10.02.1982 II R 3/80, BStBl II 1982, 351 und vom 10.03.1970 II 83/62, BStBl II 1970, 562). 46

Auch die Richtlinien R E 13a.13 Abs. 1 Satz 2 unterstellen im Übrigen bei Übertragungen in mehreren Schenkungsverträgen keinen einheitlichen Schenkungswillen, sondern beinhalten lediglich, dass „bei Schenkungen mit z. B. mehreren Betriebsübertragungen in mehreren Schenkungsverträgen ... **bei Vorliegen eines einheitlichen Schenkungswillens** von nur einer Schenkung auszugehen ist“ (Hervorhebung hinzugefügt) 47

Im Streitfall liegt nach der Überzeugung des Senats kein einheitlicher Schenkungswille hinsichtlich der Übertragungen der drei Geschäftsanteile an verschiedenen Gesellschaften vor, auch wenn der Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungsteuer für alle drei Übertragungen derselbe Stichtag ist. 48

Der Beklagte weist zwar zutreffend darauf hin, dass die Übertragungen am selben Tag in direkt aufeinanderfolgenden Urkunden stattgefunden haben. Daraus allein kann aber nicht auf einen einheitlichen Schenkungswillen geschlossen werden. 49

Der Kläger weist zutreffend darauf hin, dass weder ein rechtlicher noch ein wirtschaftlicher Zwang bestanden habe, die Anteile an den drei Kapitalgesellschaften einheitlich an einem bestimmten Stichtag zu übertragen. Bei der Übertragung des Anteils an der A GmbH handelt es sich um das Handelsgeschäft, das vom Vater des Klägers betrieben wurde und dessen Nachfolge der Kläger sowohl als Gesellschafter als auch als Geschäftsführer angetreten hat. Bei den beiden anderen Gesellschaften handelt es sich jeweils um Gesellschaften, an denen eine Beteiligung als Gesellschafter besteht, der Vater des Klägers bzw. der Kläger aber nicht in der Geschäftsführung tätig sind. Alle drei Gesellschaften sind weder rechtlich noch wirtschaftlich miteinander verflochten. 50

An keiner der drei Kapitalgesellschaften war der Vater des Klägers als alleiniger Gesellschafter beteiligt. Für die Übertragungen war die Zustimmung jeweils aller Mitgesellschafter zwingend notwendig. Bei den Mitgesellschaftern handelte es sich jeweils um unterschiedliche Personenkreise, sodass auch hier keine Einheitlichkeit vorliegt.	51
Bei der Schenkung des Anteils an der A GmbH hat sich der Vater des Klägers im Übrigen den Nießbrauch vorbehalten, bei den anderen beiden Gesellschaften war dies nicht der Fall, so dass auch insoweit keine Einheitlichkeit vorliegt.	52
Dass die jeweiligen Übertragungen unabhängig voneinander zu betrachten und nicht als einheitliche Schenkung behandelt werden können, zeigt sich nach Auffassung des Senats auch an den Regelungen in den Schenkungsverträgen. Denn sie enthalten Rücktrittsklauseln, die es erlauben, von jeder einzelnen Schenkung unabhängig von den anderen Schenkungen zurückzutreten. Durch die Rücktrittsklauseln wird der Wille dokumentiert, dass nicht eine einheitliche Übertragung gewollt ist.	53
Die Würdigung des Senats anhand der Verträge wird auf der subjektiven Seite durch das Ergebnis der Beweisaufnahme bestätigt. Der Vater des Klägers und der Kläger haben, ebenso wie der Rechtsanwalt und Notar, der die Verträge entworfen und beurkundet hat, und der Steuerberater, der die steuerliche Beratung inne hatte, bekundet, dass sie von drei voneinander getrennten Zuwendungen mit unterschiedlichen Zuwendungsgegenständen ausgegangen sind. Der Senat hat nach den glaubhaften und glaubwürdigen Aussagen des Klägers und der Zeugen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass ein einheitlicher Schenkungswille vorliegt. Allein der Umstand, dass die Parteien es für zweckmäßig und sinnvoll erachten, bei einem Generationswechsel diesen, wie im Streitfall, nicht sukzessive vorzunehmen, sondern an einem Stichtag zu vollziehen, führt nicht zu der Annahme eines einheitlichen Schenkungswillens.	54
Da der Beklagte zu Unrecht von einer Schenkung zum Stichtag statt von drei Schenkungen zum Stichtag ausgegangen ist, war der angefochtene Bescheid aufzuheben.	55
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	56
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	57
Die Revision war nicht zuzulassen. Ob ein einheitlicher Schenkungswille vorliegt, ist eine Frage des Einzelfalls, die der Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO verleiht.	58