

Urteil vom 03. Dezember 2015, IV R 43/13

Vorbehaltsnießbrauch an einem Kommanditanteil - Einbringung eines durch die Gesellschafter genutzten Einfamilienhauses in eine Personengesellschaft

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, ErbStG § 13a, ErbStG § 19a, ErbStG § 29 Abs 1 Nr 1, AO § 88, FGO § 139 Abs 4, BGB § 133, BGB § 157, HGB § 105 Abs 3, HGB § 120, HGB § 161 Abs 2, HGB § 167 Abs 1, HGB § 168, HGB § 246 Abs 1, EStG VZ 2008, EStG VZ 2009

vorgehend FG Köln, 25. September 2013, Az: 10 K 3432/12

Leitsätze

NV: Stehen dem Nießbraucher eines Kommanditanteils nur die entnahmefähigen Gewinnanteile zu, sind die mit dem Kommanditanteil zusammenhängenden Verluste ausschließlich dem Kommanditisten zuzurechnen, soweit dieser als Mitunternehmer anzusehen ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. September 2013 10 K 3432/12 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2012 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 9.998,60 € festgestellt werden.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2012 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 62.897,01 € festgestellt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen tragen die Klägerin zu 27 % und der Beklagte zu 73 %.

Tatbestand

- 1 I. Mit notarieller Urkunde vom 5. Dezember 2008 erwarben A und B (Beigeladene zu 3. und zu 4.) jeweils zur Hälfte sämtliche Kommanditanteile an der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) sowie die Geschäftsanteile an deren Komplementär-GmbH.
- 2 Ebenfalls mit notariell beurkundetem Vertrag vom 5. Dezember 2008 brachten die Beigeladenen zu 3. und zu 4. das fremdvermietete Grundstück X in U sowie das selbstgenutzte Grundstück Y in V in das Gesamthandsvermögen der Klägerin ein. Die Beigeladenen zu 3. und zu 4. hatten das Grundstück X, das ihnen als Miteigentümer jeweils zu 1/2 gehörte, im Jahr 2007 erworben und bebaut. Sie hatten hierfür Darlehen aufgenommen, die am 5. Dezember 2008 noch mit 1.656.628,06 € valutierte. Die darlehensgebende Bank bestätigte, dass die Darlehen nur der Finanzierung des Objekts X dienten. Das Grundstück Y, welches mit einem Einfamilienhaus (EFH) bebaut ist und den Beigeladenen zu 3. und zu 4. ebenfalls zu je 1/2 gehörte, war schuldenfrei. Das EFH nutzten die Beigeladenen zu 3. und zu 4. zu eigenen Wohnzwecken. Nach § 5 des Einbringungs- und Übertragungsvertrags übernahm die Klägerin im Innenverhältnis die Verbindlichkeiten, die den Grundpfandrechten zugrunde lagen.
- 3 Des Weiteren übertrugen die Beigeladenen zu 3. und zu 4. mit Schenkungs- und Übertragungsvertrag (SV) vom

5. Dezember 2008 im Wege vorweggenommener Erbfolge jeweils einen Teilkommanditanteil in Höhe von 15 % des Gesamtkommanditkapitals unentgeltlich auf ihre volljährigen Kinder, die Beigeladenen zu 1. und zu 2. Nach § 3 Abs. 1 SV behielten sich die Schenker hinsichtlich der Schenkungen jeweils das lebenslängliche und unentgeltliche Nießbrauchsrecht vor. Nach § 3 Abs. 3 SV gebühren den Nießbrauchern die während des Nießbrauchs auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile. Die mit den Beteiligungen verbundenen Mitgliedschaftsrechte, insbesondere die Stimmrechte, stehen den jeweiligen Beschenkten zu. Gemäß § 5 Abs. 1 SV sind die Schenker berechtigt, die jeweilige Schenkung zu widerrufen, "wenn

- die gesetzlichen Voraussetzungen des § 528 BGB (Notbedarf) vorliegen;
- die gesetzlichen Voraussetzungen des § 530 BGB (grober Undank) vorliegen; (...)
- der Beschenkte seinen Gesellschaftsanteil entgeltlich oder unentgeltlich an Dritte überträgt, die nach dem Gesellschaftsvertrag der ... KG nicht nachfolgeberechtigte Gesellschafter sind; (...)
- die steuerlichen Vergünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG auf die vorliegende Übertragung nicht anwendbar sind und keine zusätzlichen Freibeträge bzw. Bewertungsabschläge für begünstigtes Betriebsvermögen von der Finanzverwaltung gewährt werden; (...)"

- 4** Nach § 5 Abs. 2 SV steht dem jeweiligen Schenker hinsichtlich der Schenkungen und Übertragungen ein nicht übertragbares, aber vererbliches Rückforderungsrecht zu (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--). Änderungen dieses Vertrags bedürfen nach § 9 Abs. 1 SV zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform.
- 5** Am 15. Dezember 2008 wurde zwischen der Klägerin und den Beigeladenen zu 3. und zu 4. mit Wirkung zum 1. Januar 2009 ein Mietvertrag über das EFH zu einem ortsüblichen Mietzins (2.295 €/Monat) abgeschlossen.
- 6** Die Klägerin ermittelte für das Streitjahr 2008 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 13.074,10 € und für das Streitjahr 2009 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 91.490,20 €, die sie nur den Beigeladenen zu 3. und zu 4. zurechnete.
- 7** Gegen den Bescheid für das Jahr 2008 vom 9. Februar 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, der negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 11.315,10 € feststellt, und mit dem der zunächst erklärungsgemäß ergangene Feststellungsbescheid vom 27. April 2010 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert wurde, sowie gegen den erstmaligen Bescheid für das Jahr 2009 vom 9. Februar 2012, der negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 62.582,21 € feststellt, legte die Klägerin jeweils Einspruch ein. Streitgegenstand waren zunächst lediglich die Einbringungswerte der Grundstücke. Diese Werte sind mittlerweile zwischen den Beteiligten unstrittig.
- 8** In der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2012 wurden unter Abänderung der Bescheide vom 9. Februar 2012 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2008 auf ./ 9.736,59 € und für das Jahr 2009 auf ./ 19.446,42 € festgestellt. Diese wurden wie folgt ermittelt (Beträge in €):

Jahre	2008	2009
Einkünfte lt. angefochtenem Bescheid	./ 11.315,20	./ 62.582,21
Absetzung für Abnutzung (AfA)		
X bisher	+ 1.294,00	+ 15.530,00
AfA X neu	./ 1.320,40	./ 15.844,80
Einnahmen Y		./ 27.540,00
Grundstücksaufwand Y		+ 6.387,83

AfA Y	+ 1.343,00 + 16.113,00
Schuldzinsen Anteil Y	+ <u>262,01</u> + <u>48.489,76</u>
Einkünfte	<u>./.</u> <u>9.736,59</u> <u>./.</u> <u>19.446,42</u>

- 10** Diese negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in beiden Streitjahren nach Quoten auf die Beigeladenen zu 1. und zu 2. in Höhe von jeweils 30 % und auf die Beigeladenen zu 3. und zu 4. in Höhe von jeweils 20 % verteilt.
- 11** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte im Wesentlichen aus, das zum Gesamthandsvermögen der Klägerin gehörende und von den Kommanditisten zu eigenen Wohnzwecken genutzte EFH stelle kein steuerliches Betriebsvermögen der Klägerin dar. Mit diesem Objekt stünden Schuldzinsen in Höhe von 262,01 € für das Jahr 2008 und in Höhe von 48.489,76 € für das Jahr 2009 in unmittelbarem Zusammenhang, die nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Denn die Schuldübernahme durch die Klägerin habe im Zusammenhang mit der Übertragung beider Grundstücke gestanden. Soweit ein Nießbrauch an den Kommanditanteilen bestellt worden sei, seien die auf diese Anteile entfallenden Verluste den Beigeladenen zu 1. und zu 2. zuzurechnen.
- 12** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 179 veröffentlichten Urteil statt. Das EFH sei als steuerliches Betriebsvermögen zu qualifizieren und die damit zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben seien bei der Gewinnfeststellung der Klägerin zu berücksichtigen. Die Schuldzinsen hingen unmittelbar mit dem fremdvermieteten Objekt X zusammen und seien in vollem Umfang, mithin im Jahr 2008 in Höhe von 491,50 € und im Jahr 2009 in Höhe von 90.962,55 €, als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die festgestellten bzw. neu festzustellenden Verluste seien auch insoweit den Beigeladenen zu 3. und zu 4. steuerlich zuzurechnen, als diese ihre Gesellschaftsanteile unter Nießbrauchsvorbehalt auf die Beigeladenen zu 1. und zu 2. übertragen hätten.
- 13** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das EFH gehöre zum notwendigen Privatvermögen der Gesellschafter. Dass eine entgeltliche Vermietung vorliege, führe zu keiner anderen Beurteilung.
- 14** Die Schuldzinsen seien nur anteilig als Betriebsausgaben anzuerkennen. In Folge der Einbringung der Grundstücke habe sich der Finanzierungszusammenhang der Schuldzinsen mit dem Grundstück X gelöst. Die übernommenen Darlehen seien daher den beiden eingebrachten Grundstücken entsprechend deren Werten zuzuordnen. Soweit die Schuldzinsen auf das EFH entfielen, seien diese nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- 15** Die Verluste hinsichtlich der unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenen Kommanditanteile seien den Beigeladenen zu 1. und zu 2. zuzurechnen.
- 16** Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Sie führt aus, die Vorentscheidung sei zutreffend. Die Verluste seien den Beigeladenen zu 3. und zu 4. auch insoweit zuzurechnen, als sie auf die mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteile entfielen. Dies gelte ungeachtet des Umstands, dass es an einer entsprechenden vertraglichen Regelung fehle. Einer ausdrücklichen Regelung hätte es nur dann bedurft, wenn die Verluste den Nießbrauchsbestellern hätten zugerechnet werden sollen.
- 19** Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 20** II. Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur teilweisen Stattgabe der Klage. Zu Recht hat das FG angenommen, dass das EFH zumindest ab dem Jahr 2009 dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen war und deshalb die damit zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr 2009 bei der Gewinnermittlung zu

berücksichtigen waren (dazu unter 1.). Zu Unrecht hat das FG jedoch die geltend gemachte AfA für das EFH bereits im Jahr 2008 als Betriebsausgabe berücksichtigt. Ungeachtet der Frage, ob das EFH bereits in diesem Jahr dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen war, lag insoweit aufgrund der unentgeltlichen Nutzung in Höhe der AfA jedenfalls eine Entnahme vor (dazu unter 2.). Zutreffend hat das FG sodann die Schuldzinsen ausschließlich dem Objekt X zugeordnet und in beiden Streitjahren in vollem Umfang als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen (dazu unter 3.). Zu Unrecht hat das FG jedoch die Verluste, soweit sie auf die mit einem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteile der Beigeladenen zu 1. und zu 2. entfallen, den Beigeladenen zu 3. und zu 4. zugerechnet (dazu unter 4.).

- 21** 1. Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass das EFH im Streitjahr 2009 zum notwendigen Betriebsvermögen der Klägerin gehörte und die Mieteinnahmen in Höhe von 27.540 € als Betriebseinnahmen und der Grundstücksaufwand in Höhe von 6.387,83 € sowie die AfA in Höhe von 16.113 € als Betriebsausgaben zu berücksichtigen waren.
- 22** a) Das EFH ist mit der Einbringung in das Gesamthandsvermögen der Klägerin (§ 718 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--) übertragen worden. Das Grundstück und das Gebäude sind demzufolge entsprechend dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 HGB) als Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz der KG auszuweisen. Die handelsrechtliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum Gesellschaftsvermögen ist jedoch nicht allein maßgeblich für dessen Zuordnung zum steuerlich relevanten Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Vielmehr kommt unter Heranziehung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, insbesondere des § 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG), nur solchen Wirtschaftsgütern die Eigenschaft des Betriebsvermögens zu, die von den Mitunternehmern bzw. der Mitunternehmerschaft dazu eingesetzt werden, dem Betrieb zur Gewinnerzielung im Rahmen der nachhaltigen Betätigung zu dienen. Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens gehören daher nicht zum Betriebsvermögen, wenn ihre Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen nicht betrieblich veranlasst ist (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. März 2003 IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542; vom 3. März 2011 IV R 45/08, BFHE 233, 137, BStBl II 2011, 552; vom 16. Oktober 2014 IV R 15/11, BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267, m.w.N.). Eine betriebliche Veranlassung ist zu verneinen, wenn beim Erwerb des Wirtschaftsguts bereits erkennbar war, dass es dem Betrieb der Gesellschaft keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen wird. Die objektive Feststellungslast für die Verlustneigung des Wirtschaftsguts trägt das FA.
- 23** b) Ob die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Gesamthandsvermögen betrieblich veranlasst ist, bedarf der Würdigung des Einzelfalls. Demgemäß ist auch die Frage, ob die Überlassung eines bebauten Grundstücks zur Nutzung durch die Gesellschafter in der betrieblichen Betätigung der Personengesellschaft gründet, anhand einer Gesamtwürdigung der den jeweiligen Sachverhalt kennzeichnenden Umstände zu entscheiden. Den Kriterien des Fremdvergleichs kommt lediglich indizielle Bedeutung zu (BFH-Urteil in BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267).
- 24** c) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Streitfall zu Recht entschieden, dass das den privaten Wohnzwecken der Beigeladenen dienende EFH im Streitjahr 2009 dem notwendigen Betriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen war.
- 25** Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen im Streitjahr 2009 folgert das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise aus den Umständen, dass das Objekt von der Klägerin ab dem 1. Januar 2009 zu fremdüblichen Bedingungen an die Beigeladenen zu 3. und zu 4. vermietet war, und dass die Klägerin hieraus jährlich einen Überschuss erwirtschaftete. Diese Annahmen beruhen auf einer einzelfallbezogenen Sachverhaltswürdigung des FG, die im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden kann, ob sie entweder in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Dies ist nicht der Fall. Auch macht das FA nicht geltend, dass diese Würdigung insoweit Denkgesetzen oder Erfahrungssätzen widerspräche oder verfahrensfehlerhaft zu Stande gekommen sei. Soweit das FA in der mündlichen Verhandlung erstmals vorgetragen hat, dass in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen erhebliche Erhaltungsaufwendungen für das EFH angefallen seien, die einen periodenübergreifenden Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben bei dem EFH ausschließen, handelt es sich um neues Vorbringen, welches in dem vorliegenden Revisionsverfahren nicht (mehr) berücksichtigt werden kann.
- 26** Die aus der Vermietung des Objekts resultierenden Mieteinnahmen in Höhe von 27.540 € sind danach als Betriebseinnahmen und der Grundstücksaufwand in Höhe von 6.387,83 € sowie die AfA in Höhe von 16.113 € als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
- 27** 2. Entgegen der Auffassung des FG ist jedoch ein Abzug der AfA in Höhe von 1.343 € für das EFH im Streitjahr 2008 ausgeschlossen, da dieses den Beigeladenen zu 3. und zu 4. nach der Einbringung bis zum 31. Dezember 2008

unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden war.

- 28** Das EFH wurde von der Klägerin bis zu diesem Zeitpunkt daher nicht zum Zwecke der Gewinnerzielung betrieblich genutzt. Es diente vielmehr ausschließlich der privaten Lebensführung der Beigeladenen zu 3. und zu 4. Der Senat kann dabei dahinstehen lassen, ob das EFH aufgrund der unentgeltlichen Überlassung im Jahr 2008 dem Privatvermögen oder ungeachtet dessen gleichwohl dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen war. Denn an dem steuerlichen Ergebnis der Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen würde sich nichts ändern. Die außerbetrieblich veranlasste unentgeltliche Nutzung des zu dem Betriebsvermögen der Klägerin gehörenden EFH würde dann nämlich eine Nutzungsentnahme darstellen. Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG gehören zu den Entnahmen auch Nutzungen und Leistungen, die der Steuerpflichtige für betriebsfremde Zwecke entnimmt. Gewährt der Steuerpflichtige einem Dritten aus außerbetrieblichen Gründen die unentgeltliche Nutzung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, ist darin eine Entnahme der Nutzung zu sehen. Mit dem Ansatz einer Entnahme wird der für das Wirtschaftsgut entstandene Aufwand, der grundsätzlich in vollem Umfang als Betriebsausgabe den Gewinn mindert, neutralisiert, soweit er die außerbetriebliche Nutzung betrifft (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. April 1999 IV R 49/97, BFHE 188, 382, BStBl II 1999, 652). Die Nutzungsentnahme ist mit den Aufwendungen der Klägerin für das Gebäude zu bewerten, zu denen hier ebenfalls nur die AfA von 1.343 € zu rechnen ist. Ausgehend von einem monatlichen Mietzins in Höhe von 2.295 € ist die Entnahme auch nicht der Höhe nach begrenzt (Begrenzung auf den Marktwert der Nutzung; siehe zuletzt BFH-Urteil vom 14. August 2014 IV R 56/11, BFH/NV 2015, 317, Rz 28, m.w.N.), da die Aufwendungen geringer sind als die anteilige ortsübliche Miete (Berechnung im Fall der Nutzungsentnahme ab 5. Dezember 2008: $25/30$ von 2.295 € = 1.912,50 €).
- 29** 3. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die geltend gemachten Schuldzinsen mit dem Objekt X zusammenhängen und in voller Höhe, mithin im Jahr 2008 in Höhe von 491,50 € und im Jahr 2009 in Höhe von 90.962,55 €, betrieblich veranlasst und daher als Betriebsausgaben abzugsfähig waren. Entgegen der Auffassung des FA stehen die Schuldzinsen nicht mit dem EFH im Zusammenhang.
- 30** Anders als das FA meint, sind die von der Klägerin im Rahmen der Einbringung des Objekts X im Innenverhältnis übernommenen Darlehen nicht wertanteilig dem EFH zuzuordnen. Es handelt sich trotz der in der notariellen Praxis aus ökonomischen Gründen regelmäßig erfolgenden äußerlichen Zusammenfassung in einer Urkunde steuerrechtlich um zwei gesonderte Einbringungsvorgänge im Hinblick auf das EFH und den Grundbesitz X. Die von der Klägerin im Rahmen des den Grundbesitz X betreffenden Einbringungsvorgangs übernommenen Darlehensverbindlichkeiten waren alleine durch die Fremdfinanzierung dieses Objekts veranlasst. Der Finanzierungszusammenhang wurde durch die Einbringung des Objekts nicht aufgehoben. Auch nach der Einbringung bestand der wirtschaftliche Zusammenhang fort.
- 31** 4. Das FG hat jedoch zu Unrecht entschieden, dass die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verluste) auch insoweit den Beigeladenen zu 3. und zu 4. zuzurechnen sind, als sie auf die Kommanditanteile der Beigeladenen zu 1. und zu 2. entfallen, die mit einem Nießbrauchsrecht zugunsten der Beigeladenen zu 3. und zu 4. belastet sind. Vielmehr sind diese Verluste den Beigeladenen zu 1. und zu 2. zuzurechnen.
- 32** Ob die auf einen mit einem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteil entfallenden Verluste dem Gesellschafter oder dem Nießbraucher zuzurechnen sind, richtet sich grundsätzlich danach, wer die Verluste nach den vertraglichen Abreden wirtschaftlich zu tragen hat (dazu unter a). Darüber hinaus ist für die Zurechnung der Verluste im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der gewerblichen Einkünfte einer originär gewerblich tätigen oder --wie im Streitfall-- einer gewerblich geprägten Personengesellschaft erforderlich, dass der Verlusttragende als Mitunternehmer anzusehen ist (dazu unter b).
- 33** a) Das FG geht maßgeblich davon aus, dass die Verluste in der Regel immer dann dem Nießbraucher zugerechnet werden, wenn in dem Vertrag über die Bestellung des Nießbrauchs keine besonderen Regelungen enthalten sind, die dem Nießbrauchsbesteller (Gesellschafter) --ausnahmsweise-- die Verluste zuweisen. Die auf dieser Grundlage vorgenommene Vertragsauslegung hält einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand.
- 34** aa) Die Vertragsauslegung gehört zwar grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung der Tatsachen. Der BFH ist als Revisionsinstanz aber nicht gehindert, die Auslegung des FG daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB), die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. So hat das Revisionsgericht auch zu prüfen, ob das FG die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Juni 2013 IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810).

- 35** Es ist der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont). Entspricht die finanzgerichtliche Auslegung diesen Grundsätzen, ist sie für den erkennenden Senat bindend, auch wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich war.
- 36** bb) Zutreffend ist das FG im Streitfall zunächst davon ausgegangen, dass sich die Verlustzurechnung bei den Beigeladenen zu 3. und zu 4. nicht aus § 3 Abs. 3 SV ergibt, da diese Regelung nur die Zuweisung der Gewinnanteile an die Nießbraucher (Beigeladenen zu 3. und zu 4.) umfasst. Der Vertrag sei gemäß dem allgemeinen Sprachgebrauch des Zivil- und Handelsrechts und nicht nach den besonderen steuerrechtlichen Definitionen zu interpretieren. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch werde jedoch zwischen Gewinnanteilen und Verlustanteilen differenziert. Dieser Auslegung des Gewinnbegriffs ist zuzustimmen, da nach handelsrechtlicher Terminologie zwischen Gewinn und Verlust (siehe z.B. §§ 120, 167 Abs. 1, 168 HGB) unterschieden wird. Der Gewinnbegriff i.S. des § 3 Abs. 3 SV ist danach nicht umfassend (unter Einbeziehung der Verluste) zu verstehen. Diese Auslegung wird zudem durch das im Vertrag verwendete Verb "gebühren" bestärkt, das nur im Zusammenhang mit der vom FG vorgenommenen Auslegung Sinn ergibt.
- 37** cc) Das Auslegungsergebnis wird darüber hinaus durch das Wesen des Nießbrauchs bestätigt. Das den Nießbrauch kennzeichnende Fruchtziehungsrecht beschränkt sich auf den gesellschaftsrechtlich entnahmefähigen Ertrag; darüber hinausgehende Ansprüche auf Zahlung von Gewinn stehen dem Nießbraucher nicht zu (BFH-Urteil vom 1. März 1994 VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c aa aaa der Gründe, m.w.N.). Insoweit schließt das Fruchtziehungsrecht bereits begrifflich aus, dass der Nießbraucher die auf den Gesellschaftsanteil entfallenden Verluste des Unternehmens wirtschaftlich zu tragen hat.
- 38** dd) Dass im Streitfall die Verluste entgegen der Vorentscheidung nicht von den Nießbrauchern, den Beigeladenen zu 3. und zu 4., zu tragen waren, wird auch durch die Regelung in § 1 Abs. 3 SV bestätigt, wonach mit der Übertragung der Teilkommanditanteile auf die Beigeladenen zu 1. und zu 2. neben dem Haftkapital auch sämtliche Gesellschafterkonten in der entsprechenden prozentualen Quote mitübertragen wurden. Daraus folgt, dass auch das Verlustvortragskonto auf die Beigeladenen zu 1. und zu 2. übertragen worden ist; diese Übertragung würde keinen Sinn machen, wenn die Verluste nicht bei den Beigeladenen zu 1. und zu 2. zu buchen wären.
- 39** ee) Auch die von den Beigeladenen zu 3. und zu 4. mit der Übertragung der Teilkommanditanteile verfolgte erbschaft- und schenkungsteuerrechtliche Zielsetzung, die Vergünstigungen der §§ 13a und 19a ErbStG i.d.F. des Streitjahres 2008 in Anspruch zu nehmen (siehe § 5 Abs. 1 SV), konnte nur verwirklicht werden, wenn die Verluste von den Beigeladenen zu 1. und zu 2. wirtschaftlich zu tragen waren. Denn die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 und § 19a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 ErbStG setzt voraus, dass der Erwerber durch die Übertragung des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer geworden ist, also Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16. Mai 2013 II R 5/12, BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, und vom 6. Mai 2015 II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821). Da das Mitunternehmerrisiko regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c cc (2) der Gründe), entsprach es der Interessenlage der Beigeladenen, zur Erfüllung der Merkmale des Mitunternehmerrisikos den Beigeladenen zu 1. und zu 2. die Verluste zuzuweisen.
- 40** ff) Die Beigeladenen zu 1. bis 4. haben den Schenkungs- und Übertragungsvertrag entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht einvernehmlich durch konkludentes Verhalten dahingehend abgeändert, dass die Verluste von den Beigeladenen zu 3. und zu 4. zu tragen sind.
- 41** Für die Annahme einer solchen Vertragsänderung fehlt es bereits an dem erforderlichen Einvernehmen der Beigeladenen zu 1. bis 4. Zwar sind die Verluste in den beiden Streitjahren auch insoweit von den Kapitalanteilen der Beigeladenen zu 3. und zu 4. abgezogen worden, als sie auf die Kommanditanteile der Beigeladenen zu 1. und zu 2. entfallen. Eine einvernehmliche Vertragsänderung kann darin aber nicht gesehen werden, da es für diese bilanzielle Behandlung an der Zustimmung der Beigeladenen zu 1. und zu 2. fehlt. Die Jahresabschlüsse der Streitjahre sind nämlich lediglich von den Beigeladenen zu 3. und zu 4. unterschrieben worden; eine Mitwirkung der Beigeladenen zu 1. und zu 2. ist nicht ersichtlich. Zudem bedürfen Änderungen des Vertrags nach § 9 Abs. 1 SV zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform. Auch daran mangelt es im Streitfall.
- 42** gg) Sind danach die Verluste von den Beigeladenen zu 1. und zu 2. wirtschaftlich zu tragen, sind sie diesen,

vorbehaltlich deren Mitunternehmerstellung (dazu unten b), auch steuerlich zuzurechnen. Entgegen der Auffassung des FG und der Klägerin ist eine Zurechnung der Verluste bei den Beigeladenen zu 3. und zu 4. deshalb ausgeschlossen. Eine solche kann auch nicht damit begründet werden, dass der Nießbraucher in Höhe der Verluste künftige entnahmefähige Gewinnanteile verliert (so aber wohl Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 15 Rz 311). Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Urteil des erkennenden Senats vom 11. April 1973 IV R 67/69 (BFHE 109, 133, BStBl II 1973, 528, unter 3. der Gründe). Dort ging es nur um die Frage, ob der Nießbraucher, dem nach dem gesetzlichen Leitbild, wie auch im Streitfall, nur ein Fruchtziehungsrecht zusteht, als Mitunternehmer anzusehen ist. Ob der Senat an dieser Rechtsprechung festhält, bedarf deshalb im Streitfall keiner Entscheidung.

- 43** b) Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Beigeladenen zu 1. und zu 2. auch Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hinsichtlich der mit einem Nießbrauch belasteten Kommanditanteile sind.
- 44** aa) Die Mitunternehmerstellung der Beigeladenen zu 1. und zu 2. folgt entgegen der Vorentscheidung nicht aus einer Verständigung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem FG. Die abgegebenen Erklärungen erfüllen nicht die Voraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung.
- 45** (1) Der BFH hat die Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen grundsätzlich anerkannt (z.B. BFH-Urteile vom 6. Februar 1991 I R 13/86, BFHE 164, 168, BStBl II 1991, 673, und vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BFHE 181, 103, BStBl II 1996, 625). Zweck der tatsächlichen Verständigung ist es, zu jedem Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens hinsichtlich bestimmter Sachverhalte, deren Klärung schwierig, aber zur Festsetzung der Steuer notwendig ist, den möglichst zutreffenden Besteuerungssachverhalt i.S. des § 88 AO einvernehmlich festzulegen. Vergleiche über Steueransprüche sind demgegenüber wegen der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht möglich (BFH-Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/00, BFHE 196, 87, BStBl II 2001, 714, unter 2.b der Gründe).
- 46** (2) Im Streitfall war die Frage zu klären, wer hinsichtlich der Teilkommanditanteile, die zugunsten der Beigeladenen zu 3. und zu 4. mit einem Nießbrauchsrecht belastet sind, Mitunternehmer war. Die Verständigung über diese Frage betrifft keine Tatsachen, sondern eine Rechtsfrage. Eine derartige Vereinbarung kann nach den Rechtsprechungsgrundsätzen zur tatsächlichen Verständigung keine Bindungswirkung erzeugen.
- 47** bb) Die Mitunternehmerstellung der Beigeladenen zu 1. und zu 2. ergibt sich vielmehr daraus, dass sie Mitunternehmerinitiative entfalten können und Mitunternehmerrisiko tragen. Die Mitunternehmerinitiative ist zu bejahen, da den Beigeladenen zu 1. und zu 2. ausweislich § 3 Abs. 4 SV die mit den Teilkommanditbeteiligungen verbundenen Mitgliedschaftsrechte, insbesondere die Stimmrechte, zustanden. Die Belastung der Kommanditanteile mit dem Nießbrauch zugunsten der Beigeladenen zu 3. und zu 4. ändert auch nichts daran, dass die Beigeladenen zu 1. und zu 2. Mitunternehmerrisiko tragen. Dafür reicht es aus, dass diese, wie dargelegt, die Verluste wirtschaftlich tragen und sie trotz der Bestellung des Nießbrauchs am Gesellschaftsanteil einen hinreichenden Bestand an vermögensrechtlicher Substanz des belasteten Gesellschaftsanteils zurückbehalten, weil der Nießbrauch nur den durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Beschluss der Gesellschafter zur Entnahme freigegebenen Gewinnanteil und nicht auch die stillen Reserven des anteiligen Gesellschaftsvermögens umfasst.
- 48** cc) Der Mitunternehmerstellung der Beigeladenen zu 1. und zu 2. steht auch die Regelung in § 5 Abs. 2 SV nicht entgegen, da diese kein freies, jederzeit ausübbares Rückforderungsrecht beinhaltet, was die Mitunternehmerschaft ausschliesse. Dort ist zwar hinsichtlich der Schenkungen und Übertragungen ein nicht übertragbares, aber vererbliches Rückforderungsrecht (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vorgesehen. Dieses steht aber im systematischen Zusammenhang mit dem vorherigen Eintritt der --hier nicht vorliegenden-- Widerrufsgründe gemäß § 5 Abs. 1 SV für die Schenkungen. Auch ausweislich der in der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem FG von den Beigeladenen bekundeten Willens- und Interessenlage war in § 5 Abs. 2 SV kein freies, jederzeit ausübbares Rückforderungsrecht hinsichtlich der übertragenen Kommanditbeteiligungen geregelt worden.
- 49** 5. Da dem angefochtenen Urteil hinsichtlich des Abzugs der AfA für das EFH im Streitjahr 2008 und hinsichtlich der Zurechnung der Verluste eine andere Rechtsauffassung zugrunde liegt, war es aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Feststellungen zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb sind in beiden Streitjahren zu ändern. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2012 ist dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 9.998,60 € (= ./ 9.736,59 € ./ 262,01 €) festgestellt werden. Dies folgt aus der steuerlichen Anerkennung der Schuldzinsen in Höhe von 262,01 €, die das FA unzutreffend dem EFH zugeordnet hat. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2012 ist dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus

Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 62.897,01 € (= ./ 19.446,42 € ./ 48.489,76 € + 27.540 € ./ 6.387,83 € ./ 16.113 €) festgestellt werden. Dies beruht auf der steuerlichen Anerkennung der Schuldzinsen in Höhe von 48.489,76 €, die das FA unzutreffend dem EFH zugerechnet hat, und der Berücksichtigung der Betriebseinnahmen in Höhe von 27.540 € sowie der Betriebsausgaben (Grundstücksaufwand in Höhe von 6.387,83 €; AfA in Höhe von 16.113 €) hinsichtlich dieses Objekts.

- 50** Die Aufhebung der Vorentscheidung hat zur Folge, dass die vom FA in der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2012 vorgenommene Gewinnverteilung wiederauflebt. Danach sind die festzustellenden negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in beiden Streitjahren auf die Beigeladenen zu 1. und zu 2. in Höhe von jeweils 30 % und auf die Beigeladenen zu 3. und zu 4. in Höhe von jeweils 20 % zu verteilen.
- 51** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de