

Urteil vom 01. Oktober 2014, II R 40/12

Schenkungsteuer: Gegenstand der freigebigen Zuwendung bei Übertragung einer Kommanditbeteiligung unter Nießbrauchsvorbehalt - Keine Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG bei fehlender Mitunternehmerstellung des Erwerbers

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 13a Abs 1 S 1 Nr 2, ErbStG § 13a Abs 2, ErbStG § 13a Abs 4 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2006

vorgehend FG Münster, 23. Mai 2012, Az: 3 K 1771/11 Erb

Leitsätze

1. NV: Bei Anteilen an Personengesellschaften ist Gegenstand der Zuwendung die sich aufgrund der Übertragung der Kapitalbeteiligung ergebende Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem. Unerheblich ist für den Tatbestand der freigebigen Zuwendung, ob der Beschenkte auch ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen ist .
2. NV: Der Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG ist nur dann erfüllt, wenn der Erwerber Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Bestimmen die Vertragsparteien, dass die mit der übertragenen Beteiligung verbundenen Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher und nicht dem Bedachten zustehen sollen, wird der Bedachte kein Mitunternehmer und kann die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht beanspruchen .

Tatbestand

- 1 I. Die Eltern des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) waren Kommanditisten der A GmbH & Co. KG (KG). Die Mutter des Klägers hielt einen Kommanditanteil in Höhe von 450.000 DM, der Vater einen in Höhe von 1.050.000 DM. Komplementärin ohne Anteil am Gesellschaftsvermögen war die B GmbH (GmbH), an der der Kläger und seine Eltern zu jeweils 1/3 beteiligt waren. Alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer der GmbH waren der Kläger und sein Vater. Der Kläger führte aufgrund eines Beratervertrags die Geschäfte der KG.
- 2 Nach § 6 des notariell beurkundeten Vertrags vom 29. Dezember 2006 trat die Mutter ihren Kommanditanteil in Höhe von 75.000 DM an den Kläger und in Höhe von 375.000 DM an dessen Schwester C ab. Der Vater trat seinen Anteil in Höhe von 300.000 DM an den Kläger und in Höhe von jeweils 375.000 DM an dessen Schwestern D und E ab. Die Übertragung erfolgte jeweils unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen Nießbrauchs für die Übertragenden bzw. den jeweils Letztversterbenden. Weiter war vereinbart, dass der Kläger und seine Geschwister die Kommanditanteile unter Lebenden und von Todes wegen nur auf Mitgesellschafter oder Abkömmlinge übertragen konnten.
- 3 Ebenfalls am 29. Dezember 2006, aber noch vor der Übertragung der Kommanditanteile, schlossen die Eltern als Kommanditisten und die GmbH als Komplementärin einen neuen Kommanditvertrag. Darin ist unter § 9 Nr. 6 vereinbart, dass das Stimmrecht der Gesellschafter dem Anteil am Gesellschaftskapital entspricht und im Falle eines Nießbrauchs dem Nießbraucher zustehen soll.
- 4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30. März 2007 vereinbarten der Kläger, seine Geschwister und seine Eltern eine Ergänzung der Bestimmung in § 6 des Vertrags vom 29. Dezember 2006. Danach übertragen die Eltern ihre Kommanditanteile jeder zu je 1/4 auf jedes Kind, so dass die Kinder im Ergebnis mit Kommanditanteilen in Höhe von jeweils 375.000 DM beteiligt sein sollten.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Schenkungsteuererklärungen des Klägers und dessen Schwestern und setzte mit gleichlautenden Bescheiden vom 4. August 2008 die Schenkungsteuer unter

Ansatz des anteiligen Wertes der Kommanditbeteiligungen in Höhe von jeweils 555.764 € (25 % des Wertes des gesamten Kommanditanteils der Mutter) und unter Berücksichtigung der Freibeträge nach § 16 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (ErbStG) und der Steuerbegünstigungen des § 13a ErbStG auf jeweils 13.156 € fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).

- 6 Im Anschluss an eine bei dem Kläger und dessen Schwestern durchgeführte Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass es im vorliegenden Fall an einer Mitunternehmerinitiative der Beschenkten fehle, und setzte mit gleichlautenden Bescheiden vom 22. April 2010 die Schenkungsteuer ohne Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13a Abs. 1 ErbStG und des Bewertungsabschlags nach § 13a Abs. 2 ErbStG auf jeweils 52.605 € fest.
- 7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren von dem Kläger und seinen Schwestern gemeinsam erhobene, auf Aufhebung aller Bescheide, hilfsweise auf Aufhebung der Änderungsbescheide vom 22. April 2010 gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit der Begründung ab, der Freibetrag und der Wertabschlag könnten mangels Mitunternehmerstellung des Klägers und seiner Schwestern nicht berücksichtigt werden. Die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2033 veröffentlicht.
- 8 Dagegen richtet sich die von den Geschwistern zunächst gemeinsam erhobene, nach Abtrennung der Verfahren seiner Schwestern vom Kläger allein betriebene Revision. Er vertritt die Ansicht, die Übertragung des Kommanditanteils erfülle schon nicht den Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. In jedem Fall seien jedoch der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG und der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu berücksichtigen, denn er habe durch die Übertragung eine Mitunternehmerstellung erlangt.
- 9 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 18. April 2011 aufzuheben und die Schenkungsteuer unter Abänderung der Bescheide vom 4. August 2008, vom 27. August 2008 und vom 22. April 2010 auf 0 € herabzusetzen, hilfsweise, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 18. April 2011 und den Bescheid vom 22. April 2010 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat nicht erkannt, dass dem Kläger von seiner Mutter lediglich 1/6 (75.000 DM) ihres Kommanditanteils (450.000 DM) zugewandt wurde. Zu Recht hat es jedoch angenommen, dass die Übertragung dieses Kommanditanteils schenkungsteuerbar ist und dafür die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht zu gewähren sind.
- 12 1. Aufgrund des Vertrags vom 29. Dezember 2006 wurde dem Kläger von seiner Mutter lediglich 1/6 (75.000 DM) und nicht 1/4 ihres Kommanditanteils in Höhe von insgesamt 450.000 DM übertragen und abgetreten. Der Wortlaut des entsprechenden § 6 des Vertrags ist eindeutig und lässt für eine anderweitige Auslegung keinen Raum.
- 13 Die Vereinbarung des Klägers mit seinen Eltern und Geschwistern vom 30. März 2007 steht dem nicht entgegen. Danach übertragen die Eltern zwar jeweils 1/4 ihrer Kommanditanteile auf jedes ihrer vier Kinder. Diese Vereinbarung ging jedoch ins Leere, da die Eltern bereits zuvor, durch Vertrag vom 29. Dezember 2006, ihre Kommanditanteile abgetreten und damit die Übertragung dinglich vollzogen hatten. Es handelt sich bei der Regelung im Vertrag vom 30. März 2007 --anders als betitelt-- auch nicht um eine "Ergänzung" der entsprechenden Regelung im Vertrag vom 29. Dezember 2006, denn die Vertragsbeteiligten haben die Regelung in § 6 des Vertrags mit einem anderen Inhalt neu gefasst. Dieser Neufassung kommt keine schenkungsteuerrechtliche Bedeutung zu.
- 14 2. Die Übertragung und Abtretung des Kommanditanteils in Höhe von 75.000 DM durch den notariell beurkundeten Vertrag vom 29. Dezember 2006 unterliegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer.
- 15 a) Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Sie 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 Zivilrechtsslage an (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 2007 II R 33/06, BFHE 218, 403, BStBl

II 2008, 28; vom 28. Juni 2007 II R 21/05, BFHE 217, 254, BStBl II 2007, 669, und vom 18. September 2013 II R 63/11, BFH/NV 2014, 349, Rz 11; jeweils m.w.N.).

- 16** b) Bei Anteilen an Personengesellschaften ist Gegenstand der Zuwendung die sich aufgrund der Übertragung der Kapitalbeteiligung ergebende Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem (BFH-Urteil vom 30. November 2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900). Dies setzt voraus, dass der Schenker dem Beschenkten das Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam überträgt, andernfalls erlangt er keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen (BFH-Urteil vom 1. Juli 1992 II R 108/88, BFHE 168, 386, BStBl II 1992, 923). Unerheblich ist für den Tatbestand der freigebigen Zuwendung, ob der Beschenkte auch ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer anzusehen ist (Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 9 ErbStG Rz 61).
- 17** c) Die Mutter des Klägers hat nach § 6 des Vertrags vom 29. Dezember 2006 einen Kommanditanteil in Höhe von 75.000 DM an den Kläger abgetreten. Mit der Abtretung gingen insoweit die Mitgliedschaftsrechte der Mutter und deren Anteil am Gesellschaftsvermögen zivilrechtlich wirksam auf den Kläger über. Durch die Übertragung wurde der Kläger objektiv auf Kosten der Zuwendenden in Höhe des Wertes des anteilig übertragenen Kommanditanteils bereichert. Über den Kommanditanteil konnte er im Verhältnis zu seiner Mutter tatsächlich und rechtlich frei verfügen.
- 18** Das den Eltern im Vertrag vom 29. Dezember 2006 eingeräumte Recht, unter bestimmten Voraussetzungen die Rückübertragung der Anteile zu verlangen, steht der freigebigen Zuwendung nicht entgegen. Die tatsächliche Rückübertragung des Kommanditanteils aufgrund dieses Rechts führt nur zum nachträglichen Wegfall der Steuer (vgl. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG), schließt die freigebige Zuwendung als solche jedoch nicht aus. Die Verfügungsbeschränkungen des Gesellschaftsvertrags binden den Kläger und seine Schwestern nur untereinander, nicht aber im Verhältnis zu den Eltern.
- 19** 3. Für die Übertragung des Kommanditanteils in Höhe von 75.000 DM waren die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht zu gewähren.
- 20** a) Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG kommen die Steuervergünstigungen der Abs. 1 und 2 der Vorschrift in Betracht für inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb u.a. eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Steuervergünstigungen sind 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 § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllt (BFH-Urteile vom 10. Dezember 2008 II R 34/07, BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312; vom 23. Februar 2010 II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, und vom 16. Mai 2013 II R 5/12, BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 9).
- 21** b) Der Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG ist danach nur dann erfüllt, wenn der Erwerber Mitunternehmer geworden ist (BFH-Urteil in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 11). Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ggf. i.V.m. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG ist, wer Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des Handelsgesetzbuchs oder der gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Mitunternehmerisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Geschäftswertes vermittelt (BFH-Urteile vom 1. September 2011 II R 67/09, BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 20, und in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 10).
- 22** c) Aufgrund der Zielsetzung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gilt dies auch dann, wenn sich der Schenker bei der Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft den Nießbrauch vorbehält. Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG sind auch in einem solchen Fall nur dann zu gewähren, wenn die übertragenen Gesellschaftsanteile dem Bedachten die Stellung als Mitunternehmer vermitteln (BFH-Urteil in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 13). Bestimmen die Vertragsparteien, dass die mit der übertragenen Beteiligung an der Personengesellschaft verbundenen Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher zustehen sollen, und verfahren die Gesellschafter danach, ist dies unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung zumindest gemäß § 41 Abs. 1 AO steuerrechtlich beachtlich und führt dazu, dass der Bedachte nicht Mitunternehmer ist und insoweit die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht beanspruchen kann (vgl. BFH-Urteile in BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, und in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 14).

- 23** d) Nach diesen Grundsätzen können für die Übertragung der mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteile die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht in Anspruch genommen werden. Der Kläger ist nicht Mitunternehmer geworden. Es mangelt ihm an der dafür erforderlichen Mitunternehmerinitiative. Die Eltern des Klägers hatten unmittelbar vor der Übertragung den Gesellschaftsvertrag in § 9 Nr. 6 dahingehend geändert, dass die Stimmrechte dem Nießbraucher eines Gesellschaftsanteils zustehen sollen. Die danach erfolgte Übertragung des Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt führte dazu, dass die Stimmrechte zu keinem Zeitpunkt auf die neuen Gesellschafter übergingen. Aus der Eigenschaft des Klägers als einer der beiden Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und aus dem Beratervertrag mit der KG folgt nichts anderes. Soweit der Kläger aufgrund dieser Verträge für die KG tätig ist, beruht dies letztlich auf Entscheidungen der Gesellschafter. Er nimmt in dieser Eigenschaft keine Mitgliedschaftsrechte wahr.
- 24** 4. Die Vorentscheidung war aufzuheben, weil das FG davon ausging, dass dem Kläger 1/4 und nicht lediglich 1/6 (75.000 DM) des Kommanditanteils seiner Mutter in Höhe von 450.000 DM übertragen und abgetreten wurde. Die Sache ist spruchreif. Die Schenkungsteuer ist für den Kläger ausgehend von dem Wert des von ihm erworbenen Kommanditanteils in Höhe von ... € (... €/6) herabzusetzen. Die Ermittlung und Berechnung der festzusetzenden Schenkungsteuer nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 25** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de