

Urteil vom 06. Mai 2015, II R 35/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 06.05.2015 II R 34/13 - Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt - Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten im Fall der Weiterschenkung

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 2005

vorgehend FG Münster, 03. Juli 2013, Az: 3 K 1804/12 Erb

Leitsätze

1. NV: Wird ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen und wendet diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zu, ist für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands hat .
2. NV: Die freigebige Zuwendung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. nur steuerbegünstigt, wenn der Bedachte Mitunternehmer wird .
3. NV: Behält sich der Schenker die Ausübung der Stimmrechte auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, kann der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 4. Juli 2013 3 K 1804/12 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Vater (V) des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) war alleiniger Kommanditist der E.-Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG (KG). Die Komplementär-GmbH war nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt. Die Kommanditeinlage betrug 100.000 €.
- 2 Nach § 6 Abs. 1 des KG-Gesellschaftsvertrags (KG-Vertrag) ist zur Geschäftsführung die Komplementär-GmbH berufen, deren Alleingesellschafter der Kläger ist. Die Komplementär-GmbH bedarf nach § 6 Abs. 2 des KG-Vertrags der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung bei näher definierten außergewöhnlichen Geschäften. Die Gesellschafterversammlung ist zudem nach § 7 Abs. 2 des KG-Vertrags u.a. zuständig für die Überwachung und Entlastung der Geschäftsführung, für die Feststellung des Jahresabschlusses und die Ergebnisverwendung, für Satzungsänderungen, die Aufnahme und den Ausschluss von Gesellschaftern und die Liquidation der Gesellschaft. Nach § 7 Abs. 5 des KG-Vertrags werden die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung grundsätzlich mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst.
- 3 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11. November 2005 übertrug V seinen Kommanditanteil unentgeltlich und unter Vorbehalt eines Nießbrauchs zu einem Viertel auf die Mutter (M) des Klägers und zu drei Viertel auf den Kläger.
- 4 In Abschn. VI. des Vertrags "Nießbrauchsvorbehalt" vereinbarten die Vertragsparteien u.a., dass V als Nießbrauchsberechtigter hinsichtlich der mit den Nießbrauchsrechten belasteten Kommanditanteile auch das

Stimmrecht ausübt. Insofern erteilten M und der Kläger dem V Stimmrechtsvollmacht, und zwar ausdrücklich auch hinsichtlich der unter § 6 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 des KG-Vertrags geregelten Angelegenheiten.

- 5 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 16. November 2005 übertrug M ihren Kommanditanteil unter Anerkennung des fortbestehenden Nießbrauchsrechts des V auf den Kläger, der damit alleiniger Kommanditist wurde. Die Übertragung erfolgte unentgeltlich, allerdings unter gleichzeitiger Vereinbarung einer auf den Zeitpunkt des Todes des V aufschiebend bedingten dauernden Last zugunsten der M.
- 6 Mit Bescheid vom 17. Oktober 2007 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Schenkungsteuer aus dem Vertrag vom 16. November 2005 gegenüber dem Kläger fest. Die Steuerbegünstigungen nach § 13a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (ErbStG) berücksichtigte er nicht. Das FA stundete die Steuer teilweise nach § 25 ErbStG.
- 7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Seiner Ansicht nach hatte das FA die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG zu Recht nicht gewährt, da eine Mitunternehmerstellung des Klägers mangels Mitunternehmerinitiative nicht gegeben sei. Dies folge schon aus der Stimmrechtszuordnung zum Nießbraucher für den Bereich der außergewöhnlichen und der Grundlagengeschäfte der KG, zumindest aber aus der dem V erteilten Stimmrechtsvollmacht. Die Stellung des Klägers als Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH stehe dem nicht entgegen. Unbeachtlich sei, wie die Beteiligten die Willensbildung innerhalb der KG tatsächlich gehandhabt hätten.
- 8 Das FG hat den Tatbestand seiner Entscheidung durch Beschluss vom 4. November 2013 geändert. Es ist dabei dem Antrag des Klägers insoweit gefolgt, als die ursprüngliche Bezeichnung "GmbH-Gesellschaftsvertrag" durch "GmbH-Gründungsvertrag" ersetzt wurde. Im Übrigen hat das FG den Antrag als unbegründet zurückgewiesen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1868 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt der Kläger die fehlerhafte Anwendung von § 13a ErbStG. Bereits die Grundannahme des FG, wonach eine umfassende Zuordnung der Stimmrechte zum Nießbraucher zulässig sei, sei unzutreffend. Sowohl der Bundesfinanzhof (BFH) als auch der Bundesgerichtshof gingen davon aus, dass die Einräumung eines Nießbrauchs nicht zu einem Ausschluss des Gesellschafters von seinen Mitwirkungsrechten führe und seine Stellung als Mitunternehmer unberührt lasse. Ungeachtet dessen hätten die Parteien eine Zuordnung der Stimmrechte zum Nießbraucher --soweit diese überhaupt zulässig sei-- nicht vereinbart. Die Auslegung des Übertragungsvertrags gebe dies nicht her. Aus Abschn. VI. des Übertragungsvertrags lasse sich allenfalls eine Stimmrechtsübertragung per Vollmacht und keine unmittelbare Stimmrechtszuordnung herleiten. Diese Stimmrechtsvollmacht sei nicht unwiderruflich erteilt worden.
- 10 Das angefochtene Urteil weise zudem Verfahrensmängel auf. Das FG habe die Einwendungen im Tatbestandsberichtigungsverfahren nicht hinreichend berücksichtigt und infolgedessen seiner Entscheidung einen unzutreffenden Sachverhalt zugrunde gelegt.
- 11 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2012 aufzuheben und den Bescheid vom 17. Oktober 2007 dahin zu ändern, dass die Schenkungsteuer unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13a Abs. 1 ErbStG und des Bewertungsabschlags nach § 13a Abs. 2 ErbStG herabgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG für die Schenkung des Kommanditanteils nicht zu gewähren sind.
- 14 1. Die Revision ist nicht deshalb begründet, weil die Weiterschenkung der M an den Kläger als Schenkung des V an den Kläger zu beurteilen wäre.
- 15 a) Wird ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen und wendet diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zu, ist für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands hat (vgl. BFH-Urteile vom 10. März 2005 II R 54/03, BFHE

208, 447, BStBl II 2005, 412, und vom 18. Juli 2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 13; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 16. Aufl., § 7 Rz 68a; Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 7 Rz 94; Götz in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 7 ErbStG Rz 98; Weinmann in Moench/Weinmann, § 7 ErbStG Rz 148b; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rz 237).

- 16** b) Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer bestehenden Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor (vgl. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1993 II R 92/91, BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128, und in BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, Rz 14).
- 17** c) Im Streitfall sprechen zwar der zeitliche Zusammenhang und der Umstand, dass der Kläger mit Vertrag vom 11. November 2005 bereits den restlichen Kommanditanteil in Höhe von 75.000 € von V erhalten hat, dafür, dass V den weiteren Kommanditanteil in Höhe von 25.000 € nicht M, sondern --unter Ausnutzung eines Freibetrags für eine Zuwendung der M-- unmittelbar dem Kläger zukommen lassen wollte. Dadurch, dass die M ihren Kommanditanteil jedoch nur unter Vereinbarung einer dauernden Last an den Kläger übertragen hat, hat sie aber den Anteil selbst wirtschaftlich verwertet. Daraus folgt eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands.
- 18** 2. Die Übertragung und Abtretung des Kommanditanteils durch den notariell beurkundeten Vertrag vom 16. November 2005 unterliegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer.
- 19** 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 Zivilrechtssituation an (vgl. BFH-Urteile 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; vom 18. September 2013 II R 63/11, BFH/NV 2014, 349, Rz 11, und vom 1. Oktober 2014 II R 40/12, BFH/NV 2015, 500, Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 20** b) Bei Anteilen an Personengesellschaften ist Gegenstand der Zuwendung die sich aufgrund der Übertragung der Gesellschaftsbeteiligung ergebende Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem. Dies setzt voraus, dass der Schenker dem Beschenkten das Mitgliedschaftsrecht zivilrechtlich wirksam überträgt, andernfalls erlangt der Beschenkte 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 (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 500, Rz 16).
- 21** c) M hat durch den Vertrag vom 16. November 2005 ihren Kommanditanteil an den Kläger abgetreten. Mit der Abtretung gingen die Mitgliedschaftsrechte der M und deren Anteil am Gesellschaftsvermögen zivilrechtlich wirksam auf den Kläger über. Durch die Übertragung wurde der Kläger objektiv auf Kosten der M in Höhe des Wertes des Kommanditanteils bereichert.
- 22** 3. Für die Übertragung des Kommanditanteils sind die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht zu gewähren.
- 23** a) Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG gelten die Steuervergünstigungen der Abs. 1 und 2 der Vorschrift 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. 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; vom 16. Mai 2013 II R 5/12, BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 9, und in BFH/NV 2015, 500, Rz 20).
- 24** b) Im Streitfall fehlt es mangels Mitunternehmerinitiative bereits an einer Mitunternehmerstellung der M. Insoweit handelt es sich bei dem übertragenen Kommanditanteil nicht um begünstigtes Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Auf die Ausführungen in den Parallelverfahren II R 34/13 und II R 36/13 wird verwiesen.
- 25** 4. Die Rüge von Verfahrensmängeln wegen fehlerhafter Berichtigung des Tatbestands und Zugrundelegung eines

unzutreffenden Sachverhalts durch das FG hält der Senat nicht für durchgreifend. Insoweit wird von einer Begründung abgesehen (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

26 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de