Urteil vom 13. April 2011, II R 27/09

Übertragung von Gesellschaftsanteilen gegen Einräumung eines Gewinnbezugsrechts als Auflagenschenkung - Schenkung unter Leistungsauflage

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 10 Abs 1 S 1

vorgehend FG Münster, 21. Januar 2009, Az: 3 K 5462/06 Erb

Leitsätze

1. Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen gegen Einräumung eines obligatorischen Nutzungsrechts (Gewinnbezugsrechts) zugunsten eines vom Schenker bestimmten Dritten stellt eine Schenkung unter Leistungsauflage dar, wenn der Bedachte verpflichtet ist, die ihm aufgrund der Beteiligung zustehenden Gewinne an den Dritten auszukehren (Abgrenzung zu BFH-Urteil vom 12. April 1989 II R 37/87, BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524) .

2. Ist der Bedachte durch eine Auflage zu Geldzahlungen verpflichtet, ist regelmäßig von einer Leistungsauflage auszugehen .

Tatbestand

I.

1 Die an mehreren Unternehmen beteiligte H (Schenkerin) übertrug mit Vertrag vom 19. Mai 1997 Gesellschaftsanteile an einer GmbH & Co. KG und an einer GmbH an ihren Neffen, den Kläger und Revisionskläger (Kläger). Der Verkehrswert der Anteile betrug 34.444.000 DM, der Steuerwert 31.157.788 DM. Als Kaufpreis zahlte der Kläger 9.300.000 DM. Ferner räumte er in Erfüllung einer von der Schenkerin gemachten Auflage deren Adoptivkindern ein lebenslängliches obligatorisches Nutzungsrecht an den geschenkten Anteilen ein. Danach sollten die Adoptivkinder für die Dauer ihres Lebens die auf diese Gesellschaftsanteile entfallenden entnahmefähigen Gewinne erhalten. Der Verkehrs- und Steuerwert des Nutzungsrechts betrug 12.968.939 DM.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte das obligatorische Nutzungsrecht als Nutzungsauflage. Er ermittelte die schenkungsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage entsprechend Abschn. 17 Abs. 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 (ErbStR 2003), indem er zunächst den Steuerwert der Gesellschaftsanteile in dem Verhältnis aufteilte, in dem der Verkehrswert der Anteile nach Abzug des Kaufpreises (= Verkehrswert der Bereicherung) zu dem Verkehrswert der Anteile stand. Das Nutzungsrecht wurde in Höhe seines Steuerwerts insoweit abgezogen, als es in dem nach Abschn. 17 Abs. 2 ErbStR 2003 ermittelten Verhältnis auf die freigebige Zuwendung der Gesellschaftsanteile entfiel. Die Schenkungsteuer setzte das FA zuletzt mit Bescheid vom 20. November 2006 auf 733.248 DM (374.903 €) fest. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

3 Das Finanzgericht (FG) beurteilte das obligatorische Nutzungsrecht ebenfalls als Nutzungsauflage. Es schloss sich der vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinen Urteilen vom 14. Dezember 1995 II R 18/93 (BFHE 179, 431, BStBl II 1996, 243) und vom 17. Oktober 2001 II R 72/99 (BFHE 196, 296, BStBl II 2002, 25) sowie der von der Finanzverwaltung in Abschn. 17 Abs. 4 ErbStR 2003 vertretenen Auffassung an, dass das Nutzungsrecht in Höhe seines Steuerwerts nur insoweit abgezogen werden könne, als es auf den freigebigen Teil der Zuwendung entfalle. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1056 veröffentlicht.

4 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 10 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 1997 geltenden Fassung (ErbStG). Das FG habe zu Unrecht den Kapitalwert der Nutzungsauflage nur anteilig vom unentgeltlichen Anteil der gemischten Schenkung abgezogen.

5 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom 20. November 2006

in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Dezember 2006 dahingehend abzuändern, dass das Nutzungsrecht in Höhe von 12.968.939 DM abgezogen und die Schenkungsteuer auf 39.193 DM festgesetzt wird.

6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision des Klägers ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend die Klage abgewiesen. Das obligatorische Nutzungsrecht ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Leistung der Schenkerin nicht wie eine Nutzungsauflage, sondern wie eine Leistungsauflage zu berücksichtigen. Dies führt jedoch zu keiner niedrigeren Festsetzung der Schenkungsteuer.

8 1. Das obligatorische Nutzungsrecht ist --anders als vom FG und den Beteiligten angenommen-- als Leistungsauflage zu beurteilen.

9 a) Der Schenkungsteuer unterliegt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; vgl. auch § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Als steuerpflichtiger Erwerb des Erwerbers gilt seine Bereicherung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG).

10 b) Bei der Ermittlung der Bereicherung ist nach der Rechtsprechung des BFH zwischen gemischten Schenkungen und Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsauflagen zu unterscheiden. Den gemischten Schenkungen sind Schenkungen unter Leistungsauflagen gleichgestellt (BFH-Beschluss vom 11. Januar 2002 II B 55/00, BFH/NV 2002, 790, m.w.N.). Während bei gemischten Schenkungen und Schenkungen unter einer Leistungsauflage nur der die Gegenleistung übersteigende Wert der (gemischten) freigebigen Zuwendung schenkungsteuerrechtlich relevant ist, sind Nutzungs- oder Duldungsauflagen durch Abzug der Last zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 12. April 1989 II R 37/87, BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524). Für die Beurteilung, ob eine Leistungs- oder eine Nutzungs-/Duldungsauflage gegeben ist, ist der Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen maßgebend.

11 aa) Eine Leistungsauflage liegt vor, soweit dem Bedachten Aufwendungen auferlegt sind, er also zu Leistungen verpflichtet ist, die er unabhängig vom Innehaben des auf ihn übergegangenen Gegenstandes oder Rechts auch aus seinem persönlichen Vermögen erbringen kann oder soweit er den Zuwendenden von diesem obliegenden Leistungspflichten (zumindest im Innenverhältnis) zu befreien hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524). Ist der Bedachte durch die Auflage zu Geldzahlungen verpflichtet, ist regelmäßig von einer Leistungsauflage auszugehen. Eine Leistungsauflage liegt auch vor, wenn sich die Höhe der Zahlungsverpflichtung nach den Erträgnissen bestimmt, die mit dem vom Schenker hingegebenen Vermögensgegenstand erwirtschaftet werden. Die Leistungspflicht ist dann ihrem Bestande nach von den erwirtschafteten Erträgnissen ebenso unabhängig wie davon, ob der Bedachte das zugewendete Vermögen behält oder es ganz oder teilweise veräußert (vgl. BFH-Urteil in BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524).

12 bb) Von Leistungsauflagen zu unterscheiden sind Nutzungs- und Duldungsauflagen. Dabei handelt es sich um die einer Schenkung beigefügte Nebenabrede, wonach der Bedachte zwar um das Eigentum am Zuwendungsgegenstand bzw. um das zugewendete Recht bereichert ist, ihm aber die Nutzungen (§ 100 BGB) der Sache oder des Rechts nicht sofort gebühren sollen. Das ist der Fall, wenn der Bedachte verpflichtet ist, dem Zuwendenden oder einem Dritten ein dingliches Nutzungsrecht (Nießbrauch, §§ 1030 ff. BGB) oder eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§§ 1090 ff. BGB, insbesondere ein Wohnrecht) am Zuwendungsgegenstand zu bestellen, oder kraft schuldrechtlicher Abrede verpflichtet ist, den Gebrauch der Sache zu überlassen (obligatorisches Nutzungsrecht). In einem solchen Fall bewirkt die Nebenabrede nur ein Hinausschieben des mit dem Eigentumsübergang bzw. der Rechtsübertragung grundsätzlich verbundenen vollen Nutzungsrechts auf Zeit (vgl. BFH-Urteil in BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524).

13 cc) Nach den dargestellten Grundsätzen handelt es sich bei dem im Streitfall vereinbarten obligatorischen Nutzungsrecht an den Gesellschaftsanteilen um eine Leistungsauflage. Denn Inhalt des Nutzungsrechts ist ein Zahlungsanspruch, den der Kläger unabhängig vom Innehaben der auf ihn übergegangenen Gesellschaftsanteile auch aus seinem persönlichen Vermögen erfüllen kann.

14 Der Beurteilung des obligatorischen Nutzungsrechts als Leistungsauflage steht nicht entgegen, dass der BFH in seinem Urteil in BFHE 156, 244, BStBl II 1989, 524 das "obligatorische Nutzungsrecht" beispielhaft für ein als Nutzungsauflage zu beurteilendes Recht nennt. Eine Nutzungsauflage liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn der Bedachte im Zusammenhang mit der Übertragung von Gesellschaftsanteilen das Recht zur Fruchtziehung (Gewinnbezugsrecht) erhält, aber verpflichtet ist, die ihm aufgrund der Beteiligung zustehenden Gewinne an den Schenker oder einen vom Schenker benannten Dritten auszukehren. Denn der Bedachte kann zur Begleichung seiner Zahlungsverpflichtung sein persönliches Vermögen einsetzen.

15 2. Als Schenkung unter Leistungsauflage ermittelt sich die Bemessungsgrundlage der Leistung der Schenkerin nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 790, m.w.N.). Die vom FA festgesetzte Steuer ist danach zu niedrig. Da aber das Gericht den angefochtenen Steuerbescheid nicht zum Nachteil des Klägers ändern darf (sog. Verböserungsverbot; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Mai 2010 XI R 32/08, BFHE 230, 272, BStBl II 2010, 1079, unter II.3.a, m.w.N.), hat die Vorentscheidung Bestand.

16 a) Die Bemessungsgrundlage ist bei gemischten Schenkungen dergestalt zu ermitteln, dass der Steuerwert der Leistung des Schenkers mit dem Verkehrswert der Bereicherung des Beschenkten zu multiplizieren und das Produkt durch den Verkehrswert der Leistung des Schenkers zu dividieren ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1992 II R 114/89, BFH/NV 1993, 298).

17 b) Der Verkehrswert der Bereicherung des Klägers beträgt vorliegend 12.175.061 DM (Verkehrswert der Anteile --34.444.000 DM-- abzüglich Kaufpreis --9.300.000 DM-- abzüglich Verkehrswert des Nutzungsrechts --12.968.939 DM--). Multipliziert mit dem Steuerwert der Anteile in Höhe von 31.157.788 DM und sodann dividiert durch den Verkehrswert der Anteile in Höhe von 34.444.000 DM ergibt sich ein Wert des Erwerbs in Höhe von 11.013.470 DM.

18 c) Nach Abzug des Freibetrags gemäß § 13a Abs. 1 ErbStG in Höhe von 500.000 DM, des Bewertungsabschlags gemäß § 13a Abs. 2 ErbStG in Höhe von 4.205.388 DM (11.013.470 DM ./. 500.000 DM = 10.513.470 DM x 40 %) und des persönlichen Freibetrags nach § 16 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG in Höhe von 20.000 DM ergibt sich ein steuerpflichtiger Erwerb in Höhe von 6.288.082 DM. Dieser Betrag ist gemäß § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG auf volle 100 DM nach unten auf 6.288.000 DM abzurunden. Unter Berücksichtigung des Entlastungsbetrags nach § 19a ErbStG ist hierauf im Ergebnis der Steuersatz nach Steuerklasse I anzuwenden. Dieser beträgt 19 %. Damit ergibt sich eine Steuer in Höhe von 1.194.720 DM. Dieser Betrag übersteigt die vom FA festgesetzte Steuer in Höhe von 733.248 DM.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de