Urteil vom 06. Mai 2015, II R 34/13

Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

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 1309/12 Erb

Leitsätze

1. Die freigebige Zuwendung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt ist nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. nur steuerbegünstigt, wenn der Bedachte Mitunternehmer wird.

2. 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 1309/12 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 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.

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. Gleichzeitig wurde eine auf den Zeitpunkt des Todes des V aufschiebend bedingte dauernde Last zugunsten der Schwester des Klägers bestellt.

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 In der Schenkungsteuererklärung vom 26. März 2007 nahm V hinsichtlich der Schenkung vom 11. November 2005 den Freibetrag nach § 13a Abs. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen

Fassung (ErbStG) in Anspruch und bestimmte, dass auf den Kläger ein Anteil von 100 % entfallen solle.

6 Mit Bescheid vom 13. Januar 2009 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Schenkungsteuer aus dem Vertrag vom 11. November 2005 gegenüber dem Kläger auf 268.432 € fest. Die Steuerbegünstigungen nach § 13a 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.

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 8. März 2012 aufzuheben und den Bescheid vom 13. Januar 2009 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

II.

13 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 Übertragung und Abtretung des Kommanditanteils durch den notariell beurkundeten Vertrag vom 11. November 2005 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 Zivilrechtslage 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.).

16 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).

17 c) V hat nach Abschn. II des Vertrags vom 11. November 2005 seinen Kommanditanteil zu drei Viertel an den Kläger abgetreten. Mit der Abtretung gingen die Mitgliedschaftsrechte des V und dessen Anteil am Gesellschaftsvermögen zivilrechtlich wirksam auf den Kläger über. Durch die Übertragung wurde der Kläger objektiv auf Kosten des V in Höhe des Wertes des Kommanditanteils bereichert.

18 2. Für die Übertragung des Kommanditanteils sind die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht zu gewähren.

19 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 (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; 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).

20 b) Der Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG ist nur erfüllt, wenn der Erwerber Mitunternehmer wird (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 Mitunternehmerrisiko 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. Mitunternehmerrisiko 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; in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 10, und in BFH/NV 2015, 500, Rz 21).

21 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 der übertragene Gesellschaftsanteil dem Bedachten die Stellung eines Mitunternehmers vermittelt (BFH-Urteile in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 13, und in BFH/NV 2015, 500, Rz 22). Bestimmen die Vertragsparteien, dass die mit der übertragenen Beteiligung an der Personengesellschaft verbundenen Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher zustehen sollen, führt dies 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; in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 14, und in BFH/NV 2015, 500, Rz 22).

22 d) Die Beteiligten können die Ausübung der Stimmrechte vertraglich regeln (MünchKommBGB/Pohlmann, 6. Aufl., § 1068 Rz 81; MünchKommHGB/K.Schmidt, 3. Aufl., Vor § 230 Rz 21; Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., § 61 II, S. 1825). Diese vertragliche Regelung ist auch für die steuerliche Beurteilung maßgeblich. Daher kann die zivilrechtlich umstrittene Frage, ob beim Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil ohne entsprechende Vereinbarung die Stimmrechte allein dem Gesellschafter (so die herrschende Meinung; vgl. MünchKommBGB/Pohlmann, a.a.O., § 1068 Rz 69 FN 230, Rz 81; Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 74. Aufl., § 1068 Rz 5, jeweils m.w.N.), allein dem Nießbraucher oder dem Nießbraucher und dem Gesellschafter gemeinschaftlich zustehen, dahinstehen (zum Meinungsstand vgl. MünchKommBGB/Pohlmann, a.a.O., § 1068 Rz 69 ff.).

23 e) Überträgt der Gesellschafter aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die Ausübung der Stimmrechte auf den Nießbraucher oder behält sich der Nießbraucher bei der Übertragung des Gesellschaftsanteils die Ausübung der Stimmrechte vor, kann der Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative entfalten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312; Schmidt/ Wacker, EStG, 34. Aufl., § 15 Rz 272). Das gilt jedenfalls dann, wenn der

Gesellschafter die Ausübung der Stimmrechte dem Nießbraucher umfassend überlassen hat und dies auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gilt. Dabei kann dahinstehen, in welchem Umfang dem Gesellschafter trotz der Übertragung der Ausübung seiner Stimmrechte unverzichtbare Kontroll- und Initiativrechte verbleiben. Denn die Entscheidungen innerhalb der Gesellschaft trifft in diesen Fällen der Nießbraucher und nicht der Gesellschafter. Das BFH-Urteil vom 1. März 1994 VIII R 35/92 (BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241) steht dem nicht entgegen, denn in dem dort entschiedenen Fall fehlte es an einer ausdrücklichen Vereinbarung über die Ausübung der Stimmrechte durch den Nießbraucher.

24 f) Für die Beurteilung, ob der Beschenkte mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer geworden ist, ist der Zeitpunkt der Übertragung maßgeblich. Macht der Schenker die Übertragung des Gesellschaftsanteils davon abhängig, dass er die Stimmrechte weiterhin umfassend ausüben kann, erlangt der Beschenkte im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils keine Mitunternehmerstellung. Unerheblich ist, ob die Beteiligten die Ausübung der Stimmrechte später ändern oder ungeachtet der vertraglichen Vereinbarung alle Entscheidungen innerhalb der Gesellschaft gemeinschaftlich treffen. Soweit aus dem BFH-Urteil in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 14 ("und verfahren die Gesellschafter danach") geschlossen werden könnte, es komme auf das Verhalten nach der Übertragung an, wird klargestellt, dass für die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung allein die vertraglichen Regelungen im Zeitpunkt der Übertragung und nicht das Verhalten der Beteiligten nach Übertragung des Gesellschaftsanteils maßgeblich sind.

25 g) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass für die Übertragung des mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteils auf den Kläger die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG nicht in Anspruch genommen werden können.

26 Der Kläger ist nicht Mitunternehmer geworden. Es mangelt ihm an der dafür erforderlichen Mitunternehmerinitiative. Der Kläger hat sich mit der Zustimmung zum Übertragungsvertrag seiner gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte vollständig begeben. Das betrifft nach dem Wortlaut der Vereinbarung sämtliche Entscheidungsbefugnisse der Gesellschafter bis hin zu gesellschaftsrechtlichen Grundentscheidungen wie Satzungsänderungen, Aufnahme und Ausschluss von Gesellschaftern bis hin zur Liquidation der Gesellschaft. Durch die Vereinbarungen im Übertragungsvertrag war sichergestellt, dass der Kläger zum maßgeblichen Übertragungszeitpunkt seine Gesellschafterrechte nicht wahrnehmen und keine Mitunternehmerinitiative entfalten konnte. Einer etwaigen späteren Änderung dieser Vereinbarungen oder einer davon abweichenden tatsächlichen Handhabung kommt im vorliegenden Zusammenhang keine Bedeutung zu.

27 Die Stellung des Klägers als Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH führt ebenfalls nicht dazu, dass der schenkweise Erwerb des Kommanditanteils nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG steuerbegünstigt ist. Vielmehr muss der geschenkte Kommanditanteil dem Bedachten die Stellung als Mitunternehmer vermitteln (BFH-Urteil in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 11).

28 3. 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).

29 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de