

Urteil vom 04. Mai 2016, II R 18/15

Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG bei Übertragung von Kommanditanteilen unter Nießbrauchsvorbehalt - Ermittlung des wirklichen Klagebegehrens

BFH II. Senat

ErbStG § 13a Abs 1 S 1 Nr 2, ErbStG § 13a Abs 2, ErbStG § 13a Abs 4 Nr 1, FGO § 96 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 10. Dezember 2014, Az: 3 K 2011/12 Erb

Leitsätze

1. NV: Der Erwerb eines Anteils an einer nicht in das Handelsregister eingetragenen vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigt.
2. NV: Der Tatbestand des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. ist nur dann erfüllt, wenn der Erwerber Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt.
3. NV: 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 a.F. nicht beanspruchen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11. Dezember 2014 3 K 2011/12 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), seine Mutter und seine Tante waren ursprünglich Kommanditisten einer GmbH & Co. KG (KG 1), der Kläger mit einem Anteil von 10 %, seine Mutter mit einem Anteil von 40 % und seine Tante mit einem Anteil von 50 %. Am 14. August 2001 übertrugen die Mutter und die Tante ihre Anteile an der KG 1 jeweils unter Nießbrauchs- und Stimmrechtsvorbehalt auf den Kläger. Der Kläger veräußerte die Anteile mit Vertrag vom 1. April 2004 lastenfrei an einen Dritten, nachdem er zuvor den Nießbrauch seiner Mutter und seiner Tante gegen Abtretung von 40 % bzw. 50 % des Kaufpreises abgelöst hatte.
- 2 Der Kaufpreis für die Anteile an der KG 1 wurde unmittelbar an eine Vermögensverwaltungs-GbR gezahlt, an der wiederum der Kläger, seine Mutter und seine Tante beteiligt waren. Die GbR wurde zunächst in eine OHG und durch Vereinbarung vom 11. Dezember 2006 in eine GmbH & Co. KG (KG 2) umgewandelt. An deren Kapital waren als Kommanditisten die Mutter und die Tante des Klägers jeweils zu 45 % und der Kläger zu 10 % beteiligt. Die KG 2 wurde am 29. März 2007 im Handelsregister eingetragen.
- 3 Ebenfalls mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11. Dezember 2006 übertrugen die Mutter und die Tante des Klägers ihre Kommanditanteile an der KG 2 mit schuldrechtlicher Wirkung zum 24. Dezember 2006 auf den Kläger, und zwar wiederum unter Nießbrauchsvorbehalt sowie Vorbehalt der Stimm- und Verwaltungsrechte. Außerdem bevollmächtigte der Kläger jede der Kommanditistinnen, die Stimm- und Verwaltungsrechte an der KG 2 auszuüben, und verzichtete für die Dauer der Vollmacht auf die eigene Ausübung der Stimm- und Mitverwaltungsrechte.

- 4 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 22. Juli 2008 unter der Steuernummer .../.../...1 für die freigebige Zuwendung der Kommanditanteile an der KG 2 durch die Tante des Klägers die Schenkungsteuer auf 309.050 € fest (415.854 € abzüglich der Steuer für Vorschenkungen in Höhe von 106.804 €). Aufgrund der Feststellung des Bedarfs werts für ein Betriebsgrundstück wurde die Schenkungsteuer durch Bescheid vom 1. Februar 2011 nach den Feststellungen des FG auf 111.183 € (laut Bescheid: 311.183 €) festgesetzt. Dagegen legte der Kläger Einspruch ein.
- 5 Mit Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2012 wies das FA unter der Steuernummer .../.../...1 den Einspruch gegen den wegen der freigebigen Zuwendung der Kommanditanteile durch die Mutter ergangenen Bescheid vom 31. Juli 2008 (Steuernummer .../.../...2) und den dazu ergangenen Änderungsbescheid vom 31. Januar 2011 als unbegründet zurück.
- 6 Wegen dieser Einspruchsentscheidung hat der Kläger Klage erhoben. In der Klagebegründung verwies er ergänzend auf die Festsetzung von Schenkungsteuer in Höhe von 218.968 € durch den Bescheid vom 31. Juli 2008. Im Termin zur mündlichen Verhandlung beantragte er, die Bescheide vom 21. Juli 2008 (richtig wohl: 22. Juli 2008), vom 1. Februar 2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2012 zu ändern.
- 7 Die Klage hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des FG waren die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen nach § 13a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (ErbStG) schon deshalb nicht erfüllt, weil der Kläger keinen Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erworben habe. Ungeachtet dessen lägen die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG nicht vor, denn der Kläger habe mangels Mitunternehmerinitiative keine Mitunternehmerstellung erlangt. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1111 veröffentlicht.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision, mit der der Kläger die unzutreffende Anwendung des § 13a ErbStG rügt. Darüber hinaus vertritt der Kläger die Auffassung, die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG seien schon dem Grunde nach nicht erfüllt, da der Übertragung der Kommanditanteile eine Gegenleistung gegenübergestanden habe. Das FG habe seinen entsprechenden Vortrag im Klageverfahren nicht berücksichtigt und insoweit seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.
- 9 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Schenkungsteuerbescheid vom 31. Januar 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2012 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG --eine freigebige Zuwendung der Mutter vorausgesetzt-- dem Grunde nach nur zu gewähren sind, wenn der Kläger Mitunternehmer geworden ist. Das Urteil ist jedoch zu einem Sachverhalt (freigebige Zuwendung der Tante) ergangen, der nicht Gegenstand der Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2012 und Gegenstand der Klage war.
- 12 1. Der Kläger hat ausweislich der Klageschrift wegen der Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2012 Klage erhoben. Diese Einspruchsentscheidung ist zu der freigebigen Zuwendung durch die Mutter des Klägers ergangen. Das ergibt sich ungeachtet der unzutreffenden Bezeichnung der Steuernummer aus der Bezeichnung der Bescheide (Schenkungssteuerbescheid vom 31. Juli 2008 und Änderungsbescheid vom 31. Januar 2011) auf dem Deckblatt der Einspruchsentscheidung sowie aus den Gründen der Einspruchsentscheidung, wonach die Übertragung des Kommanditanteils der Mutter Gegenstand der Entscheidung ist. Dafür spricht auch der Vermerk in der Bekanntgabeverfügung, wonach das FA über den Einspruch in gleicher Sache zur Steuernummer .../.../...1 (freigebige Zuwendung der Tante) erst nach Erledigung des Klageverfahrens betreffend die freigebige Zuwendung der Mutter entscheiden wollte.
- 13 Auch in der Klagebegründung hat der Kläger auf die Steuerfestsetzung durch Bescheid vom 31. Juli 2008 wegen der Zuwendung durch die Mutter Bezug genommen. Der im Termin zur mündlichen Verhandlung gestellte Klageantrag ist demgegenüber insoweit widersprüchlich, als der Kläger neben der Änderung der Einspruchsentscheidung vom

16. Mai 2012, die die Zuwendung der Mutter betrifft, auch die Änderung der Bescheide vom 21. Juli 2008 (richtig wohl: 22. Juli 2008) und vom 1. Februar 2011, die jeweils die Zuwendung seiner Tante betreffen, begehrte. Der Klagegegenstand (Schenkungssteuer wegen Zuwendung der Mutter) hat sich dadurch jedoch nicht geändert.

- 14** Demgegenüber hat das FG nach den Ausführungen im Tatbestand des Urteils nur über die Bescheide, die die Zuwendung der Tante betreffen, entschieden. Die Entscheidung erging daher zu einem Sachverhalt, der nicht Gegenstand des Klagebegehrens war. Das FG ist jedoch an das Klagebegehren gebunden (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Es hat dabei das wirkliche Klagebegehren an Hand des gesamten Parteivorbringens einschließlich des Klageantrags zu ermitteln und verstößt auch dann gegen § 96 Abs. 1 FGO, wenn es die wörtliche Fassung des Klageantrags als maßgeblich ansieht, obwohl diese dem erkennbaren Klageziel nicht entspricht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. September 2008 IV R 1/07, BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.3.b, m.w.N.). Die Nichtbeachtung der Bindungswirkung führt zu einem Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der im Revisionsverfahren von Amts wegen zu berücksichtigen ist (BFH-Urteile in BFHE 222, 220, BStBl II 2009, 335, unter II.3.b, und vom 19. Mai 2011 III R 61/09, BFH/NV 2011, 1526; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 96 Rz 53; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 200). Aus diesem Grund war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 15** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat im Tatbestand seines Urteils unter Hinweis auf die entsprechenden Bescheide vom 22. Juli 2008 und vom 1. Februar 2011 allein Feststellungen zur freigebigen Zuwendung des Kommanditanteils durch die Tante des Klägers getroffen. Die im Tatbestand erwähnten Steuerfestsetzungen betreffen nur diesen Sachverhalt. Zu der freigebigen Zuwendung der Mutter, die Gegenstand des Klagebegehrens ist, hat das FG keine Feststellungen getroffen. Das betrifft u.a. den Zeitpunkt und die zutreffende Höhe der Steuerfestsetzung sowie die zutreffende Berücksichtigung etwaiger Vorschenkungen.
- 16** Dem BFH ist es im Revisionsverfahren verwehrt, eigene Feststellungen zu diesem Sachverhalt zu treffen (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Aus diesem Grund war die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 17** 3. Wegen der Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung zur erneuten Verhandlung und Entscheidung braucht über die vom Kläger gerügten Verfahrensverstöße nicht entschieden zu werden.
- 18** 4. Aus Gründen der Prozessökonomie wird, für den Fall, dass eine freigebige Zuwendung vorliegt, auf Folgendes hingewiesen:
- 19** a) Das FG ist dem Grunde nach zutreffend davon ausgegangen, dass die Übertragung von Anteilen an einer noch nicht in das Handelsregister eingetragenen vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG nicht der Begünstigung nach § 13a ErbStG unterliegt.
- 20** Der Freibetrag (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG) gelten gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG für inländisches Betriebsvermögen u.a. beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG. Der Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft, die keiner dieser einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zugeordnet werden kann, ist nicht begünstigt. Für die Beurteilung kommt es dabei nach § 11 ErbStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer an (BFH-Urteile vom 4. Februar 2009 II R 41/07, BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600, unter II.1., und vom 18. Mai 2011 II R 10/10, BFH/NV 2011, 2063, Rz 11). Eine vermögensverwaltend tätige GmbH & Co. KG erfüllt die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erst ab dem Zeitpunkt ihrer Eintragung in das Handelsregister; denn bis dahin handelt es sich nicht um eine Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 3 EStG. Die gewerbliche Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG setzt erst mit der Eintragung der GmbH & Co. KG in das Handelsregister ein (BFH-Urteile in BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600, unter II.2.b bb; vom 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, Rz 94, und in BFH/NV 2011, 2063, Rz 12).
- 21** b) Ebenfalls dem Grunde nach zutreffend hat das FG entschieden, dass der Kläger für die Übertragung des mit dem Nießbrauch belasteten Kommanditanteils die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG nicht in Anspruch nehmen kann, da er kein Mitunternehmer geworden ist.
- 22** aa) Die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG 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; vom 1. Oktober 2014 II R 40/12, BFH/NV 2015, 500, Rz 20, und vom 6. Mai 2015 II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 19). Letzteres ist hier nicht der Fall.

- 23** bb) 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 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 Geschäftswerts vermittelt (BFH-Urteil in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 20, m.w.N.).
- 24** cc) Dies gilt auch dann, wenn sich der Schenker bei der Übertragung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft den Nießbrauch vorbehält. Die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG sind auch in einem solchen Fall nur dann zu gewähren, wenn der übertragene Gesellschaftsanteil dem Bedachten die Stellung eines Mitunternehmers vermittelt (BFH-Urteil in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 21, m.w.N.). 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-Urteil in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 21, m.w.N.).
- 25** dd) Die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG sind für den nießbrauchsbelasteten Anteil nur dann zu gewähren, wenn dieser Anteil für sich betrachtet dem Bedachten die Stellung als Mitunternehmer vermittelt (BFH-Urteil in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 13). Dass der Bedachte bezüglich des nicht mit dem Nießbrauch belasteten Teils der übertragenen Gesellschaftsbeteiligung im Zeitpunkt der Übertragung bereits Mitunternehmer ist, genügt nicht (BFH-Urteil in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 13).
- 26** ee) Überträgt der Gesellschafter aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die Ausübung der Stimmrechte auf den Nießbraucher oder behält sich der Nießbraucher --wie im Streitfall-- 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, 35. 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.
- 27** ff) 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 (BFH-Urteil in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 24).
- 28** gg) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FG --eine freigebige Zuwendung der Mutter unterstellt-- zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger kein Mitunternehmer geworden ist. Es mangelt ihm an der dafür erforderlichen Mitunternehmerinitiative, denn die Stimmrechte hatten sich die Übertragenden vorbehalten. Der Stimmrechtsvorbehalt betrifft nach dem Wortlaut der Vereinbarung unter § 3 Abs. 2 des Vertrages vom 11. Dezember 2006 alle Stimm- und Verwaltungsrechte ohne inhaltliche Einschränkung. Dass der Kläger im Hinblick auf seinen eigenen Kommanditanteil bereits Mitunternehmer war, führt nicht zu einer Anwendung der Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG in Bezug auf die unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenen Anteile.
- 29** 5. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.