Urteil vom 06. November 2019, II R 34/16

Schenkungsteuer: Begünstigung von Betriebsvermögen - Schenkung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch

ECLI:DE:BFH:2019:U.061119.IIR34.16.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13a, FGO § 100 Abs 2 S 2, FGO § 74, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 119 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, AO § 181 Abs 5, BGB § 133, BGB § 157, BGB §§ 1030ff, BGB § 1030, BGB § 137 S 1, HGB §§ 161ff, ErbStG § 13a Abs 1 S 1 Nr 2, ErbStG § 13a Abs 2, ErbStG § 13a Abs 4 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 23. August 2016, Az: 4 K 3250/15 Erb

Leitsätze

1. Die Begünstigung von Betriebsvermögen nach § 13a ErbStG i.d.F. des Jahres 2007 setzt voraus, dass der Gegenstand des Erwerbs bei dem bisherigen Rechtsträger Betriebsvermögen war und bei dem neuen Rechtsträger Betriebsvermögen wird .

2. Ist Gegenstand des Erwerbs eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, muss der Erwerber Mitunternehmer werden .

3. Der Eigentümer eines nießbrauchbelasteten Kommanditanteils kann Mitunternehmer sein .

4. Die Übertragung der Steuerberechnung auf das Finanzamt im Tenor der finanzgerichtlichen Entscheidung setzt voraus, dass dem Finanzamt nur noch die Berechnung der Steuer verbleibt. Wertungs-, Beurteilungs- oder Entscheidungsspielräume sind unzulässig. Ein Zuwarten auf eine gesonderte Feststellung geht über die Steuerberechnung hinaus .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.08.2016 - 4 K 3250/15 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war neben seiner Schwester zu jeweils 50 % Kommanditist der A KG. Die A KG betreibt eine Spedition sowie Grundstücksvermietung auch zu gewerblichen Zwecken und ist Eigentümerin einer Reihe von Grundstücken.

2 Mit notariellem Vertrag vom 28.12.2006 (Übertragungsvertrag) übertrug der Kläger mit wirtschaftlicher Wirkung zum 31.12.2006 unentgeltlich einen Teilkommanditanteil im Umfang von nominal 2.556,46 € (5.000 DM) an der A KG seinem am 01.07.1989 geborenen Sohn B. Dies entsprach 4 % seiner Kommanditeinlage. Die Übertragung sollte im Außenverhältnis (dinglich) erst mit der Eintragung des B als Kommanditist im Handelsregister wirksam werden. Dies geschah zum 01.10.2007. Der Kläger übernahm eine etwa anfallende Schenkungsteuer.

3 Mit der Übertragung wurde ein lebenslängliches Nießbrauchrecht für den Kläger vereinbart. Ihm standen alle

Nutzungen und Erträge und alle Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, insbesondere Sonderzahlungen und Rücklagen zu. Ferner trug er Lasten und Aufwendungen. Weiter erhielt er eine lebenslängliche Stimmrechtsvollmacht für die Gesellschafterversammlungen der A KG. B verpflichtete sich, zu Lebzeiten des Klägers keine Verfügungen über den Gesellschaftsanteil zu treffen. Der Kläger konnte die Schenkung nach seinem Ermessen u.a. dann ganz oder teilweise widerrufen, falls B die Vollmacht widerrufen sollte.

4 Im Rahmen der am 29.10.2007 eingegangenen Steuererklärung erklärte B, der Freibetrag nach § 13a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) i.d.F. des Haushaltbegleitgesetzes 2004 vom 29.12.2003 (ErbStG a.F.) werde in Anspruch genommen.

5 Mit einem nach § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) vorläufigen Bescheid vom 21.10.2011 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gegenüber dem Kläger Schenkungsteuer fest. Im Betreff war angegeben "über den Erwerb des B aus der Schenkung des Klägers in ... vom 31.12.2006". Die Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a.F. gewährte das FA nicht. B habe kein Betriebsvermögen erworben.

6 Ein anderes Finanzamt führte u.a. betreffend die Bedarfsbewertung der Grundstücke auf den 31.12.2006 eine Außenprüfung durch. In der Folge trafen die Beteiligten durch Schriftwechsel eine tatsächliche Verständigung, in der sie abgesehen von nachgewiesenen Verkehrswerten die Schätzung der Grundbesitzwerte mit 92 % der festgestellten Verkehrswerte auf den Stichtag 31.12.2006 vereinbarten. In dem für endgültig erklärten Änderungsbescheid vom 03.08.2015 setzte das FA die Schenkungsteuer ausgehend von dieser Verständigung für einen steuerpflichtigen Erwerb von 517.800 € fest, ohne die Steuerbegünstigung zu berücksichtigen. Bei dem ursprünglichen Betreff (Bezugnahme auf den Erwerb aus der Schenkung vom 31.12.2006) blieb es. Auch im Einspruchsverfahren versagte das FA die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a.F., da B mangels Mitunternehmerinitiative aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchrechts sowie der vorbehaltenen Stimm- und Verwaltungsrechte und des auf ein Minimum reduzierten Unternehmerrisikos nicht Mitunternehmer der A KG geworden sei. Daher seien zwar Kommanditanteile übertragen worden, die aber keine Mitunternehmerschaft begründeten.

7 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage dem Grunde nach stattgegeben und hat die Ermittlung des Steuerbetrags nach § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf das FA übertragen.

8 Die Steuervergünstigung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. sei zu gewähren. B sei Mitunternehmer der A KG geworden. Weder der Nießbrauchvorbehalt (dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2009 - II R 44/08, BFH/NV 2010, 690) noch die Vereinbarungen betreffend die Stimm- und Verwaltungsrechte stünden dem entgegen. Sie seien dem Kläger nicht übertragen worden, sondern nur Gegenstand einer unwiderruflichen Vollmacht. B habe die ihm als Kommanditisten zustehenden Stimm- und Verwaltungsrechte auch selbst wahrnehmen können, ohne dass hierfür Sanktionen vorgesehen gewesen seien. B habe folglich Mitunternehmerinitiative besessen. Sein Mitunternehmerrisiko habe in dem Risiko des Verlustes seiner Einlage und in der Möglichkeit bestanden, an den Gewinnen aus der Auflösung stiller Reserven beteiligt zu werden.

9 Allerdings sei die Bewertung insoweit fehlerhaft, als zum einen die Steuer erst im Zeitpunkt der Eintragung des B im Handelsregister am 01.10.2007 entstanden und der Feststellungszeitpunkt daher nicht richtig sei. Zum anderen sei statt der anteiligen Wirtschaftsgüter der Kommanditanteil als Betriebsvermögen zu bewerten. Einer Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO bedürfe es gleichwohl nicht. Der nur hinsichtlich des Freibetrags und des Bewertungsabschlags angefochtene Bescheid sei im Übrigen bestandskräftig geworden. Für die Ermittlung des Schenkungsteuerbetrags habe das FA jedoch noch nach § 181 Abs. 5 AO Feststellungsverfahren zu veranlassen.

10 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1727 veröffentlicht.

11 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a.F. Zwar seien die Feststellungen auf den zutreffenden Stichtag 01.10.2007 nachzuholen. Der angefochtene Bescheid sei aber im Übrigen rechtmäßig. B sei zwar Gesellschafter, nicht aber Mitunternehmer der A KG geworden. Die dem Kläger vorbehaltenen Rechte gingen über den nach den Vorgaben des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ausgestalteten Nießbrauch hinaus. Sie beließen dem B nur ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko und wiesen dem Kläger bei verständiger Auslegung des Vertrags womöglich doch eine Beteiligung an den stillen Reserven und sogar den Verlusten zu. Auch könne B keine Mitunternehmerinitiative mehr entfalten, nachdem er, ähnlich wie dies der BFH mit Urteil vom 06.05.2015 - II R 34/13 (BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821) entschieden habe, die Ausübung der Stimmrechte dem Kläger umfassend überlassen habe. Die Verknüpfung von Vollmachtswiderruf und möglichem

Schenkungswiderruf habe B erheblich eingeengt. Die vermeintliche Möglichkeit zur eigenen Stimmrechtsausübung scheitere an der zunächst noch bestehenden Minderjährigkeit des B. Allein die abstrakte Möglichkeit für B, trotz Vollmacht selbst tätig zu werden, könne nicht genügen, denn das Stimmrecht im Außenverhältnis bleibe dem Gesellschafter selbst im Falle eines Stimmrechtsverzichts wie in dem Sachverhalt in dem BFH-Urteil in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821 stets erhalten.

12 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

14 Der Bescheid sei schon nach § 124 Abs. 3 AO i.V.m. § 125 Abs. 1 AO wegen fehlender Erkennbarkeit des Besteuerungszeitpunktes mangels inhaltlicher Bestimmtheit (§ 119 Abs. 1 AO) nichtig. Mit einer weiteren 2007 wirksam gewordenen Schenkung habe der Kläger auch einem weiteren Sohn einen Kommanditanteil zugewandt. Ferner hätten der Kläger und seine Schwester jeweils beiden Söhnen des Klägers weitere Kommanditanteile mit 2009 wirksam gewordenen Schenkungen zugewandt. Es bestehe Verwechselungsgefahr. Zudem benenne der angefochtene Bescheid als Zeitpunkt für die Entstehung der Steuer den 31.12.2006, während tatsächlich nach Maßgabe des BFH-Urteils vom 30.11.2009 - II R 70/06 (BFH/NV 2010, 900) die Steuer erst am 01.10.2007 entstanden sei.

15 In der Sache sei die Begünstigung des § 13a ErbStG a.F. zu gewähren.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der Rechtmäßigkeit des Bescheids steht zwar nicht bereits Unbestimmtheit entgegen (dazu 1.). Die Schenkungsteuer für die am 01.10.2007 bewirkte Zuwendung kann jedoch --wie das FG zutreffend entschieden hat-- dem Grunde nach unter Berücksichtigung der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a.F. festzusetzen sein (dazu 2.). Der Senat vermag gleichwohl nicht abschließend zu entscheiden, weil keine Feststellungen zu der erforderlichen Erklärung des Klägers als Schenker vorliegen und die Höhe der steuerpflichtigen Bereicherung noch zu ermitteln ist (dazu 3.).

17 1. Der angefochtene Bescheid bezeichnet den zu besteuernden Sachverhalt hinreichend genau.

18 a) Schriftliche Steuerbescheide müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO). Erforderlich ist u.a. die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Mehrere Steuerfälle erfordern entweder eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden oder --bei körperlicher Zusammenfassung in einem Schriftstück-- die genaue Angabe, welche Lebenssachverhalte (Besteuerungstatbestände) dem Steuerbescheid zugrunde liegen, sowie eine gesonderte Steuerfestsetzung für jeden einzelnen Lebenssachverhalt (Steuerfall). Die fehlende Angabe der besteuerten einzelnen Lebenssachverhalte führt zur Nichtigkeit eines solchen Bescheids nach § 125 Abs. 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2017 - II R 46/15, BFHE 259, 370, BStBl II 2019, 38, Rz 16, 17).

19 b) Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 BGB festzustellen. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. BFH-Urteil vom 12.02.2014 - II R 46/12, BFHE 244, 455, BStBl II 2014, 536, Rz 25, zur Grunderwerbsteuer). Bei der Auslegung des Bescheids ist nicht allein auf dessen Tenor abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.2016 - II R 21/14, BFHE 256, 381, BStBl II 2018, 196, Rz 26). Zweifel gehen zu Lasten der Behörde (vgl. BFH-Urteil vom 21.07.2011 - II R 7/10, BFH/NV 2011, 1835, Rz 16).

20 c) Zur Auslegung eines Verwaltungsakts ist auch das Revisionsgericht befugt, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen. Der BFH ist an die Auslegung eines Steuerfestsetzungsbescheids durch das FG nicht

gebunden (vgl. BFH-Urteile vom 11.07.2006 - VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, unter II.3.b aa, und in BFH/NV 2011, 1835, Rz 17). Dem entsprechend kann das Revisionsgericht eine Auslegung auch dann vornehmen, wenn das FG --mangels entsprechender Rüge-- sich mit dieser Thematik nicht befasst hat, gleichwohl, wie hier, die zur Beurteilung erforderlichen Dokumente festgestellt sind.

21 d) Nach diesen Maßstäben genügt der angefochtene Bescheid den formellen Anforderungen. Er benennt eine Schenkung des Klägers an B vom 31.12.2006. Damit konnte allein die Schenkung gemeint sein, die auf dem Vertrag mit B vom 28.12.2006 beruhte, denn nur diese besaß wirtschaftliche Wirkung zum 31.12.2006. Eine Verwechselung mit einer Schenkung an den Bruder des B ist wegen der Namensnennung ausgeschlossen, wegen der Benennung des Datums der wirtschaftlichen Wirkung aber auch eine Verwechselung mit Schenkungen, die im Jahre 2009 wirksam wurden. Die Angabe des schenkungsteuerrechtlich zutreffenden Stichtags ist nicht erforderlich, da sie zur Identifikation des steuerpflichtigen Vorgangs im Streitfall nicht benötigt wird.

22 2. Die Übertragung des Kommanditanteils ist nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Stichtag des Vollzugs am 01.10.2007 schenkungsteuerpflichtig. Die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a.F. für den Erwerb von Betriebsvermögen kann zu gewähren sein, da B Mitunternehmer der A KG geworden ist.

23 a) Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. bleiben Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften i.S. des Abs. 4 vorbehaltlich des Satzes 2 insgesamt bis zu einem Wert von 225.000 € außer Ansatz beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden, wenn der Schenker dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass der Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch genommen wird. Der nach Anwendung des Abs. 1 verbleibende Wert des Vermögens i.S. des Abs. 4 ist mit 65 % anzusetzen (§ 13a Abs. 2 ErbStG a.F.). Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. gelten der Freibetrag und der verminderte Wertansatz für inländisches Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG a.F.) u.a. beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG.

24 aa) 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 a.F. erfüllt (BFH-Urteil vom 10.12.2008 - II R 34/07, BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312, unter II.2.b). Der in dieser Vorschrift durch Bezugnahme auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG verwendete Gesellschaftsbegriff ist ebenso wie im Hinblick auf § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1997 vom 27.02.1997 i.V.m. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 des Bewertungsgesetzes nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen (BFH-Urteil vom 01.09.2011 - II R 67/09, BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 51).

25 bb) Der Erwerber einer Beteiligung an einer Personengesellschaft muss also aufgrund des Erwerbs Mitunternehmer geworden sein (BFH-Urteile vom 23.02.2010 - II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, Rz 11; in BFHE 239, 137, BStBl II 2013, 210, Rz 54; vom 16.05.2013 - II R 5/12, BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 9; vom 01.10.2014 - II R 40/12, BFH/NV 2015, 500, Rz 22; vom 04.05.2016 - II R 18/15, BFH/NV 2016, 1565, Rz 22, 23, m.w.N.). Behält sich der Schenker Rechte --etwa einen Nießbrauch-- an der Beteiligung vor, gilt nichts anderes. Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG a.F. sind auch in einem solchen Fall nur dann zu gewähren, wenn der übertragene Gesellschaftsanteil dem Bedachten die Stellung eines Mitunternehmers vermittelt (BFH-Urteile in BFH/NV 2015, 500, Rz 22, und in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 21). Ob der Gesellschafter Mitunternehmer geworden ist, ist nach den allgemeinen Kriterien (Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko) zu prüfen (vgl. etwa das BFH-Urteil vom 03.12.2015 - IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, Rz 47).

26 b) Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat. Kennzeichnend für den Mitunternehmer ist, dass er zusammen mit anderen Personen eine Mitunternehmerinitiative entfalten kann, ein Mitunternehmerrisiko trägt sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b, c bb; aufgenommen in ständiger Rechtsprechung durch alle Senate des BFH, vgl. etwa BFH-Urteile in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 19, 20, m.w.N.; in BFH/NV 2016, 1565, Rz 23; vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32; vom 19.07.2018 - IV R 10/17, BFH/NV 2018, 1268, Rz 28; vom 16.05.2018 - VI R 45/16, BFHE 261, 508, BStBl II 2019, 60, Rz 14; vom 20.09.2018 - IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 22; vom 13.02.2019 - XI R 24/17, BFH/NV 2019, 597, Rz 20-25).

27 aa) Beide Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung (Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative) können

zwar im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen. Ob dies zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen. Geht es um die Mitunternehmereigenschaft eines Kommanditisten, dann muss der Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung haben, die nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtlich das Bild des Kommanditisten bestimmt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c cc).

28 bb) Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt. Ein Kommanditist trägt ein solches Risiko, indem er einerseits am laufenden Gewinn, im Falle seines Ausscheidens und der Liquidation auch an den stillen Reserven (§§ 168, 161 Abs. 2, 155 des Handelsgesetzbuchs --HGB--, §§ 738 ff. BGB), andererseits nach Maßgabe des § 167 Abs. 3 HGB am Verlust beteiligt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c cc (2)).

29 cc) Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist indes schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 BGB entsprechen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c cc (1)).

30 c) Ob die gesellschaftsrechtliche Position dem handelsrechtlichen Bild des Kommanditisten entspricht, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (BFH-Urteil vom 13.07.2017 - IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20). Aus der Formel "nicht wesentlich zurückbleiben" folgt allerdings auch, dass das handelsrechtliche Bild des Kommanditisten keine Mindestvoraussetzung darstellt, jenseits derer ein Kommanditist generell nicht mehr als Mitunternehmer angesehen werden kann (BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1268, Rz 34).

31 aa) So ist es für das Mitunternehmerrisiko unschädlich, wenn der durch Eigenkündigung ausscheidende Kommanditist an den stillen Reserven und am Geschäftswert des Unternehmens nicht beteiligt wurde (BFH-Urteil vom 07.11.2000 - VIII R 16/97, BFHE 193, 542, BStBl II 2001, 186, unter 2.c aa). Schädlich ist eine Beteiligung nur an den Verlusten (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c dd (1); BFH-Urteil vom 28.10.1999 - VIII R 66-70/97, BFHE 190, 204, BStBl II 2000, 183, unter II.1.a). Fehlende Beteiligung an den stillen Reserven kann (nur) durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative und eine erhebliche Beteiligung am laufenden Betriebsergebnis ausgeglichen werden (BFH-Urteil vom 16.12.2003 - VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080, unter 2.a).

32 bb) Entspricht das Mitunternehmerrisiko dem handelsrechtlichen Bild des Kommanditisten, reicht es für die Mitunternehmerinitiative aus, wenn die Initiativrechte nur in den Rechten als Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung und den Kontrollrechten des § 166 HGB bestehen. Der Ausschluss des Widerspruchsrechts nach § 164 HGB ist dann unschädlich (BFH-Urteile vom 10.11.1987 - VIII R 166/84, BFHE 152, 325, BStBl II 1989, 758, unter 2.b; vom 27.01.1994 - IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635, unter I.3.b; in BFH/NV 2018, 1268, Rz 35).

33 cc) Ein Kommanditist kann auch noch Mitunternehmer sein, wenn der Kommanditanteil mit einem Nießbrauch belastet ist (BFH-Urteile vom 16.05.1995 - VIII R 18/93, BFHE 178, 52, BStBl II 1995, 714, unter 1.c cc; zum Mitunternehmerrisiko ferner BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 742, Rz 47; zur Mitunternehmerinitiative BFH-Urteile in BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312, unter II.2.c aa, und in BFH/NV 2010, 690, unter II.3.). Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nach § 39 Abs. 1 AO regelmäßig der zivilrechtliche Gesellschafter (vgl. im Einzelnen BFH-Urteile in BFHE 259, 258, Rz 32, 33, und vom 01.03.2018 - IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 32). Steuerrechtlich kann der Gesellschaftsanteil jedoch einem anderen zuzurechnen sein, wenn der andere die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO (BFH-Urteile in BFHE 259, 258, Rz 34; in BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 32 f.; in BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 23).

34 dd) Im Einzelnen hat der Senat eine Regelung, nach der die sog. "Stimm- und Verwaltungsrechte" dem Nießbraucher überlassen waren und im Bereich der Grundlagengeschäfte der Gesellschafter der Zustimmung des

Nießbrauchers bedurfte, als noch ausreichend angesehen, dem Gesellschafter Mitunternehmerinitiative zu vermitteln, da umgekehrt auch der Nießbraucher im Bereich der Grundlagengeschäfte mangels Stimmrechts nicht ohne den Gesellschafter handeln konnte (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 690, Rz 22, 23). Er hat jedoch den Kommanditisten mangels Mitunternehmerinitiative nicht mehr als Mitunternehmer betrachtet, wenn er die Ausübung der Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher umfassend überlassen hat und dies auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gilt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312, unter II.2.c aa und unter II.2.c bb; in BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, unter II.2.; in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635, Rz 14; in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 23; in BFH/NV 2015, 500, Rz 22; in BFH/NV 2016, 1565, Rz 26).

35 d) Nach diesen Maßstäben ist B Mitunternehmer der A KG geworden und die Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a.F. insoweit möglich. B ist zivilrechtlich Eigentümer des Kommanditanteils geworden und als solcher regelmäßig auch Mitunternehmer. Der Vorbehaltsnießbrauch des Klägers steht der Mitunternehmerstellung des B nicht entgegen.

36 aa) B ist Mitunternehmerrisiko verblieben, da er an den stillen Reserven beteiligt ist und die Verluste zu tragen hat. Den Vereinbarungen zwischen dem Kläger und B hat das FG nichts Abweichendes entnommen.

37 bb) B hat auch Mitunternehmerinitiative, da er an der Ausübung des Stimmrechts nicht gehindert ist. Die Stimmrechtsvollmacht erlaubt dem Kläger lediglich die Ausübung des Stimmrechts, solange und soweit B damit einverstanden ist. Zum einen ist die Vollmacht zwar auf Lebenszeit erteilt, aber widerruflich. Zum anderen hindert sie B als Vollmachtgeber nicht, die Stimmrechte weiterhin selbst auszuüben. Die Bevollmächtigung belässt das Recht bei dem bisherigen Rechtsträger und schafft nur zusätzlich eine weitere Befugnis in der Person des Bevollmächtigten (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 10.11.1951 - II ZR 111/50, BGHZ 3, 354). Eine verdrängende Vollmacht, die den Vollmachtgeber von der Rechtsausübung ausschließt, wäre wegen Verstoßes gegen § 137 Satz 1 BGB unwirksam (vgl. Staudinger/Kohler (2017) BGB § 137, Rz 34, 35; Erman/ Arnold, BGB, 15. Aufl., § 137 Rz 6). Der Kommanditist, der Stimmrechtsvollmacht erteilt, bleibt Träger des Stimmrechts und ist im Verhältnis zur Gesellschaft auch weiterhin zur Ausübung seines Stimmrechts uneingeschränkt in der Lage. B hatte sich auch nicht im Innenverhältnis verpflichtet, sein Stimmrecht nicht auszuüben, worin sich der Streitfall von der der BFH-Entscheidung in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821 zugrunde liegenden Konstellation unterscheidet. Selbst in einem konkreten Konfliktfalle genießt die Stimmrechtsbefugnis des B im Innen- und Außenverhältnis Vorrang. Ob er deshalb den Widerruf der Schenkung zu befürchten hat oder sich ggf. gegenüber dem Kläger schadenersatzpflichtig macht, ist unerheblich. Bis der Widerruf tatsächlich erfolgt, was nicht prognostiziert werden kann, hat sein Stimmrecht jedenfalls Bestand. Die Verpflichtung des B, zu Lebzeiten des Klägers keine Verfügungen über den Kommanditanteil zu treffen oder diesbezügliche Vereinbarungen zu treffen, entspricht lediglich der Regelung in § 1071 BGB und damit den Regeln des Nießbrauchs.

38 Da B zivilrechtlicher Eigentümer des unentgeltlich übertragenen Kommanditanteils geworden ist, kann im Streitfall dahinstehen, wie wirtschaftliches Eigentum an einem Kommanditanteil schenkungsteuerrechtlich zu behandeln wäre.

39 3. Der Senat vermag gleichwohl nicht abschließend zu entscheiden.

40 a) Den Feststellungen des FG ist nicht zu entnehmen, ob der Kläger die für die Gewährung des Freibetrags erforderliche Erklärung als Schenker nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. abgegeben hat und ggf. auf welchen Betrag oder Teilbetrag sich diese erstreckt. Diese Feststellung ist nachzuholen.

41 b) Zudem steht die Bemessungsgrundlage der Schenkungsteuer nicht fest und kann auch nicht ohne Weiteres berechnet werden.

42 aa) Das gilt schon deshalb, weil nicht festgestellt ist, auf welchen Betrag sich die etwaige Erklärung des Klägers nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. beziehen könnte.

43 bb) Zudem liegen keine Wertfeststellungen auf den zutreffenden Stichtag 01.10.2007 vor. Diese können nicht dahinstehen.

44 Einer Tenorierung, wie das FG sie im ersten Rechtsgang vorgenommen hat, fehlt es an Bestimmtheit. Die Übertragung der Steuerberechnung nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO war nicht zulässig. Sie setzt voraus, dass dem FA nur noch die Berechnung der Steuer verbleibt (Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 100 Rz 42). Es darf keine Wertungs-, Beurteilungs- oder Entscheidungsspielräume mehr geben. Sind noch Ermittlungen zur Höhe

der Bemessungsgrundlage anzustellen, kommt die Übertragung der Steuerberechnung nicht in Betracht. Eine etwa erforderliche gesonderte Feststellung ist keine Berechnung, sondern eine verfahrensrechtlich besondere Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

45 Eine eigene Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist dem Senat nicht möglich. Auf den maßgebenden Stichtag 01.10.2007 ist der Wert des Erwerbs festzustellen. Gegenstand des Erwerbs ist Betriebsvermögen. Ungeachtet der Frage, inwieweit diese herangezogen werden können, liegen auch keine Bedarfsbewertungen für die zum Betriebsvermögen der A KG gehörenden Grundstücke auf diesen Stichtag vor. Die tatsächliche Verständigung der Beteiligten kann der Besteuerung schon deshalb nicht zugrunde gelegt werden, weil sie sich auf den Stichtag 31.12.2006 bezieht und für den tatsächlichen Stichtag ins Leere geht. Das FG hat zu Recht angemerkt, dass im Grundsatz noch Feststellungsverfahren durchgeführt werden müssten. Falls der Streitfall nicht ohne solche --ggf. mit Hilfe einer weiteren tatsächlichen Verständigung-- unstreitig erledigt wird, hat das FG entweder eine Schätzung nach § 155 Abs. 2 AO i.V.m. § 162 Abs. 5 AO vorzunehmen oder das Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 23.11.2011 - II R 64/09, BFHE 235, 185, BStBl II 2012, 355, Rz 31). Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass der Kläger im gerichtlichen Verfahren materiell-rechtlich nur die Frage der Steuerbegünstigung nach § 13a ErbStG a.F. dem Grunde nach thematisiert hat. Die Frage der Bemessungsgrundlage ist kein abtrennbarer Bestandteil, sondern eine Folgefrage, über die ohne Feststellungen nicht entschieden werden kann.

46 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de