

(Bundestagsdrucksache 16/11107, S. 9) und dass es diesem Zweck nicht widersprechen würde, wenn nicht das erwerbende Kind, sondern der – bei eigenem Erwerb ebenfalls steuerfrei zu stellende Ehegatte – das Familienheim zu eigenen Wohnzwecken nutzen würde. Gleichwohl kommt das Finanzgericht zu dem Schluss, dass der Gesetzgeber bewusst entschieden hat, nur die in § 13 Abs. 1 Nr. 4a–c ErbStG genannten Alternativen zu begünstigen. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az.: BFH – II R 32/15).

*Der Referentenentwurf zur Neuregelung der Erbschaftsteuer sieht für die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a–c ErbStG keine Änderungen vor. Somit wird die Rechtsprechung auch nach Inkrafttreten eines neuen ErbStG von Bedeutung bleiben.*

## Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Nießbrauchsvorbehalt

### 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.
3. Für die Beurteilung, ob der Beschenkte mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer geworden ist, ist der Zeitpunkt der Übertragung maßgeblich.

BFH, Urteile vom 6.5.2015 – II R 34/13, II R 35/13 und II R 36/13

### Der Sachverhalt

Alle drei Entscheidungen betreffen offensichtlich denselben Sachverhalt. Der Kläger hatte von seinem Vater in 2005 Kommanditanteile einer GmbH & Co. KG unentgeltlich und unter Vorbehalt eines Nießbrauchs erhalten. Nach dem Gesellschaftsvertrag der KG war an dieser die Komplementär-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger bereits war, nicht beteiligt. Ihr oblag jedoch die Geschäftsführung für die KG. Allerdings benötigte die Komplementär-GmbH nach dem Gesellschaftsvertrag der KG die vorherige Zustimmung der Gesellschafterversammlung bei näher definierten außergewöhnlichen Geschäften. Zudem sah der KG-Vertrag vor, dass die Gesellschafterversammlung für die Überwachung und Entlastung der Geschäftsführung, für die Vorstellung des Jahresabschlusses und die Ergebnisverwendung, für Satzungsänderungen, die Aufnahme und Ausschluss von Gesellschaftern und auch die Liquidation der Gesellschaft zuständig war. Die Nießbrauchsregelung in der Abtretungsvereinbarung zum Kommanditanteil sah vor, dass der Übertragsgeber als Nießbrauchsberechtigter weiterhin vollumfänglich das Stimmrecht ausübte. Insoweit erteilte der Kläger dem Übertragsgeber Stimmrechtsvollmacht,

welche ausdrücklich auch alle oben genannten außergewöhnlichen Geschäfte gemäß Gesellschaftsvertrag der KG umfasste.

In der Schenkungsteuererklärung machte der Übertragsgeber den Freibetrag und den geminderten Wertansatz nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG in voller Höhe zugunsten des Übertragsnehmers und Klägers geltend. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht Münster als Vorinstanz lehnten die Gewährung dieser Vergünstigungen ab. Sie argumentierten, der Kläger sei mangels Mitunternehmerinitiative bei Übertragung des Kommanditanteils nicht in eine Mitunternehmerstellung eingerückt. Dem Vortrag des Klägers, die im Nießbrauch geregelte Stimmrechtsübertragung „per Vollmacht“ beinhalte keine unmittelbare Stimmrechtszuordnung auf den Vorbehaltsnießbraucher, folgten die Richter nicht.

### Das Urteil

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsauffassung bestätigt. Dabei unterschieden die Richter genau zwischen dem Gegenstand der Schenkung einerseits und der Steuerbegünstigung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a. F. andererseits.

Die unentgeltliche Zuwendung von Anteilen an Personengesellschaften umfasst die Vermögensverschiebung zwischen Schenker und Beschenktem. Eine solche Schenkung setzt voraus, dass dem Empfänger das Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam übertragen wird – anderenfalls erlangt der Beschenkte keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Dafür sahen es die BFH-Richter als unbeachtlich an, ob dem Besenkten mit der Abtretung der Anteile auch ertragsteuerlich eine Unternehmerstellung im Sinne des § 15 EStG verschafft wurde.

Folglich bejahte der BFH eine Bereicherung des Klägers auf Kosten des Übertragsgebers in Höhe des Werts des Kommanditanteils sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

Im weiteren Verlauf der Urteilsgründe untersuchte der BFH sodann konkret die Voraussetzungen der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Diese – bis Ende 2008 geltende – Vorschrift sah vor, dass der Beschenkte zur Inanspruchnahme des dort geregelten Freibetrags bei Erlangung eines Anteils an einer Gesellschaft auch ausdrücklich Mitunternehmer im ertragssteuerrechtlichen Sinne werden musste. Danach ist Mitunternehmer derjenige, der Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. In dem Zusammenhang verweist der BFH auf seine frühere Rechtsprechung, wonach Mitunternehmerinitiative Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des Handelsgesetzbuches oder der gesellschaftlichen Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches bedeutet.

Nach Auffassung der Richter war mit der Gewährung der Steuervergünstigung des § 13 Abs. 4 Nr. 1 ErbStG durchaus vereinbar, dass der Übertragsgeber sich einen Nießbrauch am übertragenen Gesellschaftsanteil vorbehielt. Verbleiben allerdings nach den Regelungen des Nießbrauchsvorbehalts sämtliche Stimmrechte beim Schenker, führt dies dazu, dass der Bedachte nicht Mitunternehmer im einkommensteuerli-

chen Sinne wird. An dieser Stelle verweist der BFH auf frühere höchstrichterliche Rechtsprechung, nach der die Freibetragsregelung des § 13a Abs. 4 ErbStG in diesen Fällen nicht gewährt werden kann. Diese Rechtslage soll laut BFH jedenfalls immer dann gelten, wenn der Gesellschafter die Ausübung der Stimmrechte dem Nießbraucher umfassend überlassen hat und dies auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gilt.

Im Urteilsfall fehlte es im Abtretungsvertrag über die KG-Anteile an einer Regelung zur „Verteilung“ der Stimmrechte auf Beschenkten und Vorbehaltsnießbraucher. Die dem Schenker im Urteilssachverhalt erteilte Vollmacht umfasste vielmehr sämtliche Stimmrechte und somit auch die, welche die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft berührten.

Für die Beurteilung, ob der Beschenkte mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer im ertragsteuerrechtlichen Sinne geworden sei, sahen die Richter den Zeitpunkt der Übertragung, d. h. hier der wirksamen Abtretungsvereinbarung aus 2005, an. Eine wirtschaftlich davon abweichende tatsächliche Ausübung der Stimmrechte in der Folgezeit werteten die Richter ausdrücklich als unbeachtlich. Für die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung seien auch allein die vertraglichen Regelungen im Zeitpunkt der Übertragung und nicht das tatsächliche Verhalten der Beteiligten nach Übertragung des Gesellschaftsanteils maßgeblich. Da der Kläger nach dem Wortlaut der Abtretungsvereinbarung zum KG-Anteil durch den vollumfänglichen Vorbehaltsnießbrauch zugunsten des Schenkers praktisch seine Gesellschafterrechte überhaupt nicht wahrnehmen und dementsprechend auch keine Mitunternehmerinitiative entfalten konnte, verneinten die Richter das nach § 13 Abs. 4 a. F. erforderliche Tatbestandsmerkmal der Mitunternehmerschaft.

Ausdrücklich weist der BFH darauf hin, dass eine Mitunternehmerstellung auch nicht durch die Stellung des Klägers als Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH herbeigeführt werden konnte. Nach Ansicht der Richter musste der geschenkte Kommanditanteil selbst dem Übertragsnehmer seine Stellung als Mitunternehmer im ertragsteuerlichen Sinn vermitteln.

### Urteilsanmerkungen



von Diplom-Finanzwirt, Steuerberater,  
Landwirtschaftliche Buchstelle Matthias Beer,  
Lüneburg; [www.beer-steuerberatung.de](http://www.beer-steuerberatung.de)

Im vorliegenden Fall ist der Kläger an der im Erbschaftsteuergesetz scheinbar vorgenommenen Vermengung von zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Betrachtungen gescheitert. Erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtlich gilt über § 7 ErbStG der Grundsatz, dass eine Bereicherung dem Grunde und der Höhe nach über das Zivilrecht zu beurteilen ist. Klassisch etwa ist in diesem Zusammenhang die gemeinhin bekannte Wertung, wonach eine unentgeltliche Grundstücksübertragung bereits dann ausgeführt ist, wenn der Schenkungsvertrag rechtswirksam abgeschlossen wurde und

die Beteiligten die Auflassung erklärt haben. In dem Moment hat der Übertragsgeber „alles getan“, um dem Übertragsnehmer das Eigentum am Grundstück zu verschaffen. Auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück (oft) zu einem späteren Zeitpunkt kommt es für den für den Tatbestand der Bereicherung nach ErbStG nicht an. So urteilt der BFH im Besprechungsfall nur konsequent, dass die Schenkung der KG-Anteile unabhängig von der Verschaffung einer Mitunternehmerstellung zugunsten des Beschenkten dem Grunde und der Höhe nach schon bei Abtretung in 2005 erfolgt war.

Losgelöst von diesen zivilrechtlichen Grundlagen für eine Bereicherung nach ErbStG hatte der Gesetzgeber in § 13 Abs. 4 ErbStG a. F. eine Freibetragsregelung aufgenommen, die an die Gewährung einer Mitunternehmerstellung anknüpft. Diese Regelung mag der Rechtsanwender auf den ersten Blick als steuerlichen Systembruch brandmarken – wird doch die Mitunternehmerstellung im Ertragsteuerrecht insbesondere nach wirtschaftlich tatsächlichen Gegebenheiten und nicht nach bloßem Vertrag beurteilt. Hier geht das ErbStG jedoch seinen eigenen – zivilrechtlich ausgerichteten – Weg und bestimmt die Mitunternehmerstellung ausschließlich nach den vertraglichen Vereinbarungen und unabhängig vom tatsächlichen Verhalten der Beteiligten. Ab 2009 wurde die Freibetragsregelung des § 13a Abs. 4 ErbStG durch den Verschonungsabschlag nach § 13a Abs. 5 ErbStG ersetzt. Diese einstweilen noch heute anzuwendende Vorschrift verweist wiederum auf § 15 EStG und die dort geregelten mitunternehmerschaftlichen Grundsätze. Somit haben die BFH-Entscheidungen vom 6.5.2015 auch für die aktuelle Rechtsanwendung und die spätestens zum 30.6.2016 anstehende Neuregelung von Teilen des ErbStG m. E. systematische Bedeutung. Bei der steuerlichen Beratung solcher Übertragungsfälle sollte bei der Vertragsgestaltung darauf geachtet werden, dass der Beschenkte zumindest in den Grundlagengeschäften der Gesellschaft sein Stimmrecht ausüben und dadurch Mitunternehmer nach Vertrag werden kann.

### Einspruch durch einfache E-Mail

Auch nach der bis zum 31.7.2013 geltenden Fassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO kann ein Einspruch mit einfacher E-Mail eingelegt werden, ohne dass diese mit qualifizierter elektronischer Signatur versehen werden muss, sofern die Finanzbehörde einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente eröffnet hat.

BFH, Urteil vom 13.5.2015 – III R 26/14

### Der Sachverhalt

Nach Beendigung der schulischen Ausbildung stritten die Mutter des Kinds und die Familienkasse über die Berechtigung zum