

BFH: Schenkung unter Leistungsaufgabe

Sachverhalt

Die Schenkerin übertrug im 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. Der Kläger zahlte einen Kaufpreis von 9.300.000 DM und räumte den Adoptivkindern der Schenkerin ein lebenslängliches obligatorisches Nutzungsrecht an den geschenkten Anteilen ein. Die Adoptivkinder sollten für die Dauer ihres Lebens die auf diese Gesellschaftsanteile entfallenden entnahmefähigen Gewinne erhalten. Der Verkehrs- und Steuerwert des Nutzungsrechts betrug 12.968.939 DM.

Finanzamt und Finanzgericht beurteilten das Nutzungsrecht als Leistungsaufgabe und haben den Kapitalwert der Leistungsaufgabe anteilig vom unentgeltlichen Anteil der Schenkung abgezogen. Der Kläger beantragte, dass das Nutzungsrecht in voller Höhe von 12.968.939 DM abgezogen wird.

Entscheidung

Das obligatorische Nutzungsrecht ist - anders als vom FG und den Beteiligten angenommen - als Leistungsaufgabe zu beurteilen. Die Bemessungsgrundlage der Leistung der Schenkerin ist nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung zu ermitteln. Die vom Finanzamt festgesetzte Steuer ist danach zu niedrig, die Vorentscheidung hat aufgrund des Verböserungsverbots Bestand.

Bei der Ermittlung der Bereicherung einer Schenkung unter einer Leistungsaufgabe ist nur der die Gegenleistung übersteigende Wert der (gemischten) freigebigen Zuwendung schenkungsteuerrechtlich relevant, wohingegen bei Nutzungs- oder Duldungsaufgaben der Abzug der Last zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.04.1989). Für die Beurteilung, ob eine Leistungs- oder eine Nutzungs-/Duldungsaufgabe gegeben ist, ist der Inhalt der vertraglichen Vereinbarungen maßgebend.

Eine Leistungsaufgabe 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 vom 12.04.1989). Ist der Bedachte durch die Auflage zu Geldzahlungen verpflichtet, ist regelmäßig von einer Leistungsaufgabe auszugehen. Eine Leistungsaufgabe liegt auch vor, wenn sich die Höhe der Zahlungsverpflichtung nach den Erträgen bestimmt, die mit dem vom Schenker hingegebenen Vermögensgegenstand erwirtschaftet werden (vgl. BFH-Urteil vom 12.04.1989).

Bei Nutzungs- und Duldungsaufgaben 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 (z.B. ein dingliches Nutzungsrecht (Nießbrauch, §§ 1030 ff. BGB), eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§§ 1090 ff. BGB, insbesondere ein Wohnrecht), oder ein 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 vom 12.04.1989).

Der Beurteilung des obligatorischen Nutzungsrechts als Leistungsaufgabe steht nicht entgegen, dass der BFH in seinem Urteil vom 12.04.1989 das "obligatorische Nutzungsrecht" beispielhaft für ein als Leistungsaufgabe zu beurteilendes Recht nennt. Eine Leistungsaufgabe 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. Im Streitfall handelt es sich bei dem vereinbarten obligatorischen Nutzungsrecht an den Gesellschaftsanteilen um eine Leistungsaufgabe. 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.

Betroffene Norm

§ 10 Abs. 1 ErbStG 1997, A 17 Abs. 2 ErbStR 2003

Streitjahr 1997

Vorinstanz

[Finanzgericht Münster](#), Urteil vom 22.01.2009, 3 K 5462/06 Erb, EFG 2009, S. 1056

Fundstelle

BFH, Urteil vom 13.04.2011, [II R 27/09](#), BStBl II 2011, S. 730

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 11.01.2002, II B 55/00, BFH/NV 2002, S. 790

BFH, Urteil vom 12.04.1989, II R 37/87, BStBl II 1989, S. 524

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.