
Datum: 14.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2612/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1114.9K2612.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

TATBESTAND

1

Streitig ist, ob bei den Schenkungsteuerfestsetzungen gegen die Kläger wegen ihres unentgeltlichen Erwerbs (jeweils) eines Kapitalanteils an einer GmbH & Co KG der anteilige Betriebsvermögensfreibetrag sowie der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2, Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zu berücksichtigen sind.

2

Der Vater der Kläger war - und ist - alleiniger Kommanditist der seit dem 26. April 1999 im Handelsregister des Amtsgerichts der Stadt L (...) eingetragenen U-GmbH & Co KG (KG), die über ein voll eingezahltes Kommanditkapital i.H. von 25.000 Euro verfügt. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die ebenfalls im Handelsregister des Amtsgerichts der Stadt L unter ... geführte F-GmbH (GmbH), deren sämtliche Anteile von der KG gehalten werden. Jeweils allein vertretungsberechtigte Geschäftsführer der GmbH sind die Stiefmutter und der Vater der Kläger Frau D und Herr T. Gegenstand des am 11. Januar 1999 ohne schriftlichen Gesellschaftsvertrag gegründeten Familienunternehmens war zunächst der Handel mit Textilien und Kopfbedeckungen. Am 17. Juni 1999 brachte der Vater der Kläger sein unter "U" firmierendes Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva - darunter einem auf der T- ... in der Stadt L belegenen Grundstück mit aufstehendem Geschäftsgebäude - gegen Gewährung von Geschäftsanteilen zu Buchwerten in das Betriebsvermögen der KG ein. Zum 31. Dezember 2001 wies die Bilanz der KG für das vorgenannte Grundstück, dessen Gebäude vollständig abgeschrieben ist, noch einen Buchwert i.H. von 67.180 DM (=34.348

3

Euro) aus. Bereits mit Vertrag vom 19. Januar 1999 hatte der Vater der Kläger das Geschäftsgrundstück beginnend ab 1. August 1999 für zehn Jahre mit einmaliger fünfjähriger Verlängerungsoption zu einem monatlichen Nettokaltmietzins von 55.000 DM an die K-KG vermietet. Hinsichtlich der Möglichkeiten einer vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses sieht § 5 der Vertragsurkunde, auf deren weiteren Inhalt wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, das Recht des Vermieters zur fristlosen Kündigung u.a. vor, wenn der Mieter mit einer Monatsmiete rückständig ist und trotz schriftlicher, eingeschriebener Mahnung des Vermieters den Rückstand nicht innerhalb von zwei Wochen nach Eingang der Mahnung begleicht, oder wenn über das Vermögen des Mieters das Konkursverfahren, das gerichtliche oder außergerichtliche Vergleichsverfahren eröffnet wird, der Mieter seine Zahlung einstellt, Wechsel zu Protest gehen lässt oder die Liquidation beschließt.

Mit privatschriftlichem Vertrag vom 18. Januar 2002 schenkte der Vater der (zum damaligen Zeitpunkt volljährigen) Kläger diesen jeweils einen "Teilkommanditanteil" an der KG im Nennwert von 3.000 Euro. Von der Schenkung umfasst war nach ausdrücklicher Klarstellung in der Vertragsurkunde ausschließlich das Nominalkapital. Die mit sofortiger schuldrechtlicher Wirkung erfolgende Zuwendung stand dinglich unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Kläger als Kommanditisten im Wege der Sonderrechtsnachfolge in das Handelsregister eingetragen werden. Dies ist ausweislich des zu den Gerichtsakten gereichten Handelsregistrauszugs vom 13. Oktober 2006 bis dahin nicht geschehen. 4

Im Anschluss an die Teilanteilsschenkungen schloss die GmbH mit dem Vater der Kläger und den Klägern in derselben privatschriftlichen Urkunde (vom 18. Januar 2002) einen "Kommanditgesellschaftsvertrag" (KG-Vertrag). Danach sollte der Unternehmensgegenstand neben dem Handel mit Textilien und Kopfbedeckungen fortan auch die Verwaltung eigenen Vermögens und die Wahrnehmung aller damit zusammenhängenden Geschäfte umfassen (§ 2 Abs. 1 KG-Vertrag). Persönlich haftende Gesellschafterin und Geschäftsführerin sollte - wie bisher - die nicht am Vermögen der KG beteiligte GmbH bleiben (§ 3 Abs. 1 KG-Vertrag). 5

Als Kommanditisten sollten "unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Gesellschafter im Handelsregister" neben dem Vater der Kläger mit einem Kommanditanteil von 16.000 Euro die drei Kläger mit - den ihnen geschenkten - Kommanditanteilen von jeweils 3.000 Euro (= 12%) an der KG beteiligt sein (§ 3 Abs. 2 KG-Vertrag). Diese festen und nur durch Gesellschaftsvertrag abänderbaren Kommanditanteile sollten maßgebend für die Stimmrechte, die stillen Reserven und das Auseinandersetzungsguthaben sein (§ 3 Abs. 3 KG-Vertrag). Verbucht werden sollten die Einlagen (Kommanditanteile) auf einem als "Kapitalkonto I" bezeichneten unveränderlichen Festkapitalkonto (§ 7 Abs. 1 KG-Vertrag). Auf den Gesellschafterdarlehenskonten (Kapitalkonten II) sollten der den Betrag des Kapitalkontos I übersteigende Wert der Einlagen, Gewinnanteile, Einlagen (z.B. Zinsen), Entnahmen (z.B. Zinsbelastungen) und der sonstige Leistungsverkehr zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft erfasst werden (§ 7 Abs. 2 KG-Vertrag). Darüber hinaus wurde - als Kapitalgegenkonten zu den Kapitalkonten I - die Einrichtung sogenannter Kapitalverlustkonten (Kapitalkonten III) vereinbart, auf denen den Kommanditisten Verlustanteile mit der Maßgabe belastet werden sollten, dass zukünftige Gewinne zunächst zum Ausgleich der Kapitalverlustkonten verrechnet werden (§ 7 Abs. 3 KG-Vertrag). Hinsichtlich der Gewinn- und Verlustbeteiligung kamen die Vertragsschließenden überein, dass die Kapitalanteile der Kläger jeweils mit einem Fixbetrag von 6.000 Euro jährlich zu verzinsen seien (§ 8 Abs. 1 KG-Vertrag). Der nach Verteilung dieser Beträge verbleibende Gewinn und Verlust der KG sollte nach § 8 Abs. 2 KG-Vertrag vollständig dem Vater der Kläger zustehen. Für den Fall der Veräußerung des wesentlichen Gesellschaftsvermögens oder der Liquidation der Gesellschaft sah § 8 Abs. 3 KG-Vertrag eine Gewinn- und 6

Verlustbeteiligung nach Maßgabe der festen Kapitalkonten (Kapitalkonten I) vor. Schließlich sollte bei Ausschluss aus der Gesellschaft dem ausgeschlossenen Gesellschafter ein Ausgleichsanspruch in Höhe seiner Kapitalkonten zustehen (§ 10 Abs. 2 KG-Vertrag).

Nachdem der Kläger zu 2. und gleichzeitige Prozessbevollmächtigte der Kläger zu 1. und 3. dem (Betriebsstätten-)Finanzamt L mit Schreiben vom 30. Januar 2003 gemäß § 30 ErbStG "die Schenkung je eines Mitunternehmeranteils in Höhe von 3/25 des Kommanditkapitals" der KG angezeigt hatte, bezifferte er den Steuerwert dieser Anteile in den am 27. März 2003 nachgereichten Schenkungsteuererklärungen mit 388.466 Euro je Kläger und beantragte, ihnen wegen dieses Erwerbs den (jeweils anteiligen) Betriebsvermögensfreibetrag nach § 13a ErbStG i.H. von 85.334 Euro zu gewähren. Für das Betriebsvermögen der KG berechnete der Kläger zu 2. insgesamt einen Steuerwert i.H. von 3.237.217 Euro. Darin enthalten war u.a. das Betriebsgrundstück T... in der Stadt L mit einem nach §§ 146 ff BewG ermittelten Grundstückswert von 3.221.000 Euro. Wegen der Einzelheiten der Wertermittlung wird auf die den Schenkungsteuererklärungen beigelegte Vermögensaufstellung der KG sowie die "Anlage Grundstückswert" Bezug genommen.

Ausgehend von den erklärten Erwerbswerten setzte der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) mit gleichlautenden Bescheiden vom 22. Mai 2003 Schenkungsteuer i.H. von 20.174 Euro je Kläger fest. Betriebsvermögensfreibetrag und Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 ErbStG berücksichtigte er dabei nicht. Zur Begründung führte er in der Anlage zu den Bescheiden aus, schenkweise von ihren Eltern in eine KG aufgenommene Kinder könnten nicht Mitunternehmer sein, wenn der Gewinn nicht aufgeteilt, sondern dem bisher als Alleininhaber tätig gewesenen Gesellschafter belassen werde.

Die Einsprüche der Kläger, mit denen sie geltend machten, sie seien entgegen der Ansicht des Beklagten ertragsteuerrechtlich Mitunternehmer geworden, weil nach der BFH-Rechtsprechung (Urteile vom 27. Mai 1993 IV R 1/92, BFHE 171, 510, BStBl. II 1994, 700, und vom 28. Oktober 1999 VIII R 66-70/97, BFHE 190, 204, BStBl. II 2000, 508) für die Annahme von Mitunternehmerisiko ausreiche, dass der betreffende Gesellschafter **entweder** am laufenden Gewinn und Verlust **oder** - wie im Streitfall - an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens beteiligt sei, wies der Beklagte mit Rechtsbehelfsentscheidungen vom 14. April 2004, auf deren Inhalt Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Den Vorbehalt der Nachprüfung ließ er bestehen. In den Gründen der Einspruchsentscheidungen führte er u.a. aus:

Bei der Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft sei für das Vorliegen von begünstigtem Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zwingend erforderlich, dass der Beschenkte nach ertragsteuerlichen Grundsätzen Mitunternehmer der Gesellschaft geworden sei, d.h. zum einen Mitunternehmerisiko trage und zum anderen Mitunternehmerinitiative entfalten könne. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht (kumulativ) erfüllt, da die Kläger zwar nach Maßgabe des § 8 Abs. 3 KG-Vertrag an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens teilnähmen, aber mangels Beteiligung am laufenden Gewinn und Verlust kein Mitunternehmerisiko trügen. Ein solches werde durch den bloßen Anspruch auf feste jährliche Verzinsung ihrer Kapitalanteile nicht begründet.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, zu deren Begründung die Kläger im Wesentlichen vortragen:

Unstreitig handele es sich bei den in Rede stehenden Teilkommanditanteilsübertragungen um unentgeltliche Zuwendungen, die nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer

unterlägen. Ausführungszeitpunkt und mithin Stichtag für die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) sei ausweislich der getroffenen Vereinbarungen der Tag des Vertragsschlusses, mithin der 18. Januar 2002. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Vertragsurkunde sei zunächst die Teilanteilsschenkung erfolgt und erst danach der KG-Vertrag mit den Beschenkten als neu eintretenden Kommanditisten abgeschlossen worden. Diese Reihenfolge entspreche dem Willen der Vertragsbeteiligten. Die insoweit eindeutige vertragliche Regelung könne nicht in der Weise umgedeutet werden, dass Kommanditanteile mit einem beschränkten Gewinnbezugsrecht verschenkt worden wären, weil der KG-Vertrag, wenn man dies annähme, vor Ausführung der Schenkung hätte geändert werden müssen.

Die gewählte Reihenfolge sei insofern schenkungsteuerrechtlich bedeutsam, als im maßgeblichen Ausführungszeitpunkt der Zuwendung in Ermangelung eines Gesellschaftsvertrags uneingeschränkt die gesetzlichen Regelungen des HGB gegolten hätten mit der Folge, dass zwangsläufig Kommanditanteile an einem Betriebsvermögen vorgelegen hätten, deren Inhaberschaft eine Mitunternehmerstellung nach § 15 EStG begründe. Anhaltspunkte dafür, dass nicht vollwertige Kommanditanteile hätten verschenkt werden sollen, seien nicht ersichtlich. Die danach vollwertigen Kommanditanteile verblieben auch nach Vollzug der Schenkung in der Hand der Beschenkten vollwertig, da sich durch den Eigentumsübergang zunächst nichts an der rechtlichen Ausgestaltung der übertragenen Anteile geändert habe. 13

Die vorab dargestellte Beurteilung werde auch durch die spätere Änderung des Gesellschaftsvertrags nicht berührt, da diese nicht so extrem sei, dass hierdurch der Mitunternehmerstatus der Kläger verloren ginge. 14

Aber selbst wenn man die Reihenfolge der Sachverhaltsverwirklichung - zuerst Schenkung vollwertiger Anteile an einer gewerblich geprägten KG und nachfolgende Neufassung des Gesellschaftsvertrags - bei der schenkungsteuerrechtlichen Würdigung außer Acht ließe, wären die Kläger aufgrund der Anteilsübertragungen vorliegend Mitunternehmer geworden. 15

Dass sie auf der Grundlage des KG-Vertrags vom 18. Januar 2002 Mitunternehmerinitiative entfalten könnten, werde auch seitens des Beklagten nicht bestritten. 16

Entgegen seiner Ansicht trügen die Kläger indes auch Mitunternehmerrisiko. Dabei sei im Streitfall die Besonderheit zu beachten, dass sich der operative Geschäftsbetrieb der Gesellschaft im Wesentlichen in der auf einen Zeitraum von zehn Jahren (zuzüglich Verlängerungsoption) angelegten Vermietung des Grundstücks T-... erschöpfe. Die Einnahmenseite sei damit im Großen und Ganzen fixiert. Ähnlich konstant stelle sich das Bild auf der Ausgabenseite dar. Da das Grundstück steuerlich bereits voll abgeschrieben sei, fielen an Aufwendungen im Wesentlichen nur Schuldzinsen und Verwaltungskosten an. Größere Schwankungen im Gewinn und Verlust seien bei dieser Sachlage nicht zu erwarten. Die in § 8 Abs. 1 KG-Vertrag geregelte Form der Beteiligung am laufenden Gewinn durch Auszahlung eines jährlichen Festbetrags weiche somit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht wesentlich von einer prozentualen Gewinn- oder Verlustbeteiligung ab. In den Geschäftsjahren 2001 bis 2005 seien ausweislich der dem Gericht übersandten Gewinnermittlungen im Einzelnen folgende Überschüsse erzielt worden: 17

2001 Euro 179.100,71 18

2002 Euro 253.859,40 19

2003 Euro 240.679,27 20

2004 Euro 257.622,92	21
2005 Euro 239.663,06.	22
Dabei sei das Geschäftsergebnis in 2001 maßgeblich durch außerordentliche Aufwendungen für Instandhaltungsarbeiten i.H. von 144.357,87 DM (= 73.809 Euro) geprägt worden, die in den Folgejahren nicht mehr angefallen seien. Bereinigt um diesen Effekt betrage der Jahresüberschuss für 2001 252.909,72 Euro. Unter Zugrundelegung der aufgezeigten Geschäftsergebnisse entsprächen die fixen Gewinnanteile der Kläger i.H. von jeweils 6.000 Euro folgenden prozentualen Gewinnbeteiligungen:	23
2001 (bereinigt) 2,37 %	24
2002 2,36 %	25
2003 2,49 %	26
2004 2,33 %	27
2005 2,50 %.	28
Abgesehen davon sei die Gewinnverteilung im Jahre 2005 dahingehend geändert worden, dass nunmehr jeder Kläger mit einer Quote von 2,5 % am Gewinn der Gesellschaft teilhabe. Bei einer unterstellten Gewinnquote von 2,5 % ergebe sich aus den Geschäftsergebnissen der Jahre 2001 bis 2005 maximal eine Differenz von 437,96 Euro bezogen auf den pauschal vereinbarten Gewinn i.H. des Fixbetrags von 6.000 Euro. Diese Abweichung sei wirtschaftlich völlig irrelevant.	29
Demgegenüber komme der unter § 8 Abs. 3 KG-Vertrag vereinbarten Teilhabe der Kläger an den stillen Reserven entscheidende Bedeutung zu, weil der wesentliche Teil der Unternehmenswertsteigerung aus der Veränderung der im Gesellschaftsvermögen der KG enthaltenen - erheblichen - stillen Reserven resultiere. So stehe allein schon bezüglich des Geschäftsgrundstücks T-... einem Buchwert zum 31.12.2001 i.H. von 34.349 Euro ein nach § 146 BewG ermittelter Wert von 3.221.000 Euro gegenüber.	30
Im Übrigen lasse sich der einschlägigen BFH-Rechtsprechung die Aussage entnehmen, dass es zur Bejahung des Mitunternehmerrisikos ausreiche, wenn die betreffende Person - alternativ - entweder am laufenden Gewinn oder am Gesamtgewinn, d.h. den stillen Reserven der Gesellschaft, beteiligt sei.	31
Soweit der Beklagte in seiner Klageerwidern vom 19. Oktober 2006 auf die unterbliebene Handelsregistereintragung hinweise und das Vorliegen einer atypischen stillen Beteiligung mit der Begründung verneine, die Kläger seien weder am laufenden Gewinn noch am Verlust der KG beteiligt, übersehe er, dass diesem Umstand, namentlich der fehlenden Teilhabe am laufenden Verlust, wegen der besonderen Situation der KG wirtschaftlich keinerlei Bedeutung beizumessen sei, da einer vertraglich vereinbarten Monatsmiete für das Geschäftsgrundstück i.H. von 55.000 DM jährliche Kosten von lediglich 90.000 bis 110.000 Euro gegenüberstünden. Darüber hinaus seien Mietausfälle infolge Zahlungsverzugs oder Leerstands angesichts der mietvertraglich vereinbarten Kündigungsregelung und der Lage des Geschäftslokals in einer der bundesweit attraktivsten Einkaufsstraßen allenfalls für kurze Zeit zu befürchten. Da indes, um in die Verlustzone zu geraten, angenommen werden müsste, dass das Objekt acht Monate nicht vermietbar wäre, ergebe sich ein kaufmännisch kaum zu erwartendes Verlustrisiko. Zwar könne ein Verlust grundsätzlich auch im Falle einer	32

Mietminderung entstehen, dies jedoch erst bei Absinken der Miete auf etwa ein Drittel des derzeitig vereinbarten Betrags.

Abgesehen davon treffe die Kläger ein Verlustrisiko insofern, als sie - anders als in dem der Entscheidung des FG Münster vom 5. Dezember 2003 (11 K 1478/02 F, EFG 2004, 424) zugrunde liegenden Fall - nicht nur am Zuwachs des Gesellschaftsvermögens und des Firmenwerts ab dem Zeitpunkt ihres Beitritts beteiligt worden seien, sondern bereits mit ihrer Aufnahme in die Gesellschaft jeweils einen 12%igen Anteil am Betriebsvermögen der KG erhalten hätten. Infolgedessen liege bei allen Ereignissen, die Einfluss auf den Wert des Betriebsgrundstücks und damit der Geschäftsanteile der Gesellschaft hätten, sowie bei allen ihre Liquidation oder den Verkauf des Grundstücks betreffenden Entscheidungen das Risiko, dass ein den Wert der Geschäftsanteile zum Beitrittszeitpunkt unterschreitender Veräußerungserlös erzielt werde, stets auch bei den neu eintretenden Gesellschaftern. Im Unterschied zum Urteilssachverhalt des FG Münster bestehe hier daher nicht nur das Risiko einer beschränkten oder ausbleibenden Vermögensmehrung; die Kläger seien vielmehr auch der Gefahr ausgesetzt, eine Vermögensminderung in Form eines - gemessen an den Verhältnissen zum Beitrittszeitpunkt - verringerten Werts der stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts zu erleiden. Genau dies werde aber bei einem Betriebsvermögensvergleich als Gewinn oder Verlust einer Periode definiert.

Zu den Faktoren, die langfristig negativen Einfluss auf den Wert des Grundstücks und damit die stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens nehmen könnten, gehöre zum Beispiel der gegenwärtig reale Umstand, dass eine Bebauung des Nachbargrundstücks stattfinde, die in 2006 bereits zu Mietminderungen geführt habe. Diese hätten zwar keine Verlustsituation, wohl aber einen Ertragsrückgang zur Folge. Sofern die rechtliche Situation der Bebauung nicht noch positiv für die Kläger beigelegt werden könne, sei ein nachhaltiger Wertverlust des Geschäftsgrundstücks und mit ihm eine dauerhafte Minderung des Werts der stillen Reserven zu befürchten. Dadurch werde deutlich, dass eine Nettovermögensminderung ab dem Zeitpunkt der Anteilsübertragung keineswegs nur rein theoretischer Natur sei.

Die Kläger beantragen,

die Schenkungsteuer unter Berücksichtigung des jeweils anteiligen Betriebsvermögensfreibetrags i.H. von 85.334 Euro und des 40%igen Bewertungsabschlages festzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen. Ergänzend trägt er vor:

Eine nochmalige Überprüfung des Falles anlässlich des richterlichen Hinweises vom 9. Oktober 2006 habe ergeben, dass die Kläger bis heute nicht als Kommanditisten in das Handelsregister eingetragen worden seien. Im Hinblick darauf komme eine Mitunternehmerschaft der Kläger nur bei Vorliegen einer atypischen stillen Beteiligung in Betracht. Die Annahme einer stillen Gesellschaft setze indes nach § 231 Abs. 2 HGB

zwingend eine - im Streitfall indes fehlende - Gewinnbeteiligung voraus.

Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Beteiligung am laufenden Gewinn durch eine Teilhabe an den stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts bei Beendigung der Gesellschaft ersetzt werden könne, habe der BFH in seinem Urteil vom 27. Mai 1993 IV R 1/92 (BFHE 171, 510, BStBl. II 1994, 700, HFR 1994, 137) ausdrücklich offen gelassen. Eine Entscheidung zu dieser Problematik sei nach Recherchen des Beklagten auch in der Folgezeit nicht ergangen. Allerdings sei die im BFH-Urteil vom 27. Mai 1993 IV R 1/92 aufgeworfene Frage in einer Anmerkung in HFR 1994, 138 verneint worden. 43

Der Prozessbevollmächtigte der Kläger hat im Klageverfahren auf Anforderung des Gerichts die unwiderrufliche Erklärung des Schenkers zur Inanspruchnahme des Betriebsvermögensfreibetrags (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG) nachgereicht. 44

Das Gericht hat die von den Klägern jeweils getrennt erhobenen Klagen 9 K 2612/04, 9 K 2616/04 und 9 K 2624/04 durch Beschluss vom 20. Oktober 2006 gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 FGO zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung miteinander verbunden. 45

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten und der beim FA L geführten Bilanzakte der U-GmbH & Co KG Bezug genommen. 46

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE 47

I. Die Klage ist unbegründet. 48

Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide vom 22. Mai 2003 und die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 14. April 2004 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Insbesondere hat der Beklagte den Wert ihrer Erwerbe zu Recht nicht gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 ErbStG um den (jeweils anteiligen) Betriebsvermögensfreibetrag und den 40%igen Bewertungsabschlag gemindert. 49

1. Die im privatschriftlichen Vertrag vom 18. Januar 2002 zwischen den Klägern und ihrem Vater getroffenen Vereinbarungen erfüllen unstreitig den Schenkungsteuertatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. 50

Danach gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Diese Voraussetzungen liegen hier vor. Der Vater der Kläger hat den objektiven Tatbestand der freigebigen Zuwendung verwirklicht, indem er, ohne hierzu rechtlich verpflichtet zu sein und ohne eine die Vermögenseinbuße ausgleichende Gegenleistung zu fordern, eine sein Vermögen mindernde Verfügung zugunsten der dadurch bereicherten Kläger getroffen hat. 51

a) Gegenstand dieser unentgeltlichen Vermögensverschiebungen war - ungeachtet der in der Vertragsurkunde vom 18. Januar 2002 verwandten Formulierung "jeweils einen Teilkommanditanteil" - die Einräumung einer Kapitalbeteiligung i.H. von 3.000 Euro je Kläger an dem ihrem Vater bis dahin allein zustehenden Kommanditkapital der KG. 52

Zwar richtet sich die Bestimmung des Zuwendungsobjekts grundsätzlich danach, was nach der Schenkungsabrede, d.h. nach dem übereinstimmenden Willen von Schenker und Bedachtem, geschenkt sein soll, bei Nichtvollzug des Schenkerwillens danach, wie sich die Vermögensmehrung ihrer Natur nach im maßgeblichen Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung beim Bedachten tatsächlich darstellt, d.h. worüber der Bedachte im Verhältnis 53

zum Schenker endgültig tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - z.B. Urteile vom 6. März 2002 II R 85/99, BFH/NV 2002, 1030, und vom 9. November 1994 II R 87/92, BFHE 176, 53, BStBl II 1995, 83, 84, vgl. auch Meincke, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Aufl., § 7 Rz. 14, 15, und Kapp / Ebeling, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 7 Rz. 81.1, m.w.N.). Die Übertragung eines (Teil-)Kommanditanteils kann jedoch als solche - aus Rechtsgründen - nicht Gegenstand einer Schenkung sein, da die Aufnahme weiterer Personen in eine bereits bestehende Kommanditgesellschaft ein Vorgang ist, der sich auf rein gesellschaftsrechtlicher Ebene und mithin nur durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags selbst (Neu- oder Umgründung) vollzieht. Gegenstand der schenkungsteuerrechtlich allein erheblichen Vermögensverschiebung ist daher in Fällen der vorliegenden Art die - auch handelsrechtlich formlos zulässige - teilweise Abtretung des Kapitalanteils von dem Altgesellschafter (Vater der Kläger) auf die Bedachten (Kläger; vgl. BFH-Urteile vom 22. August 1962 II 283/58 U, BFHE 75, 647, BStBl III 1962, 502, und vom 24. Juli 1963 II 207/61 U, BFHE 77, 335, BStBl III 1963, 442, 443, sowie Kapp / Ebeling, a.a.O., § 9 Rz. 62.1).

b) Ausgeführt waren diese freigebigen Zuwendungen, über deren Unentgeltlichkeit sich der Vater der Kläger unstreitig bewusst war, mit Unterzeichnung der privatschriftlichen Vereinbarungen am 18. Januar 2002. Zu diesem Zeitpunkt ist die Schenkungsteuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entstanden (vgl. hierzu BFH in BFHE 75, 647, BStBl III 1962, 502, und in BFHE 77, 335, BStBl III 1963, 442, 443, sowie Kapp / Ebeling, a.a.O., § 9 Rz. 62.1, und Meincke, a.a.O., § 9 Rz. 41).

54

Dass die in Rede stehenden Schenkungen - wie es in der Vertragsurkunde vom 18. Januar 2002 heißt - "dinglich unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung (zu erg.: der Kläger) als Kommanditisten in das Handelsregister" standen und diese Eintragungen bis heute nicht erfolgt sind, hindert ihre Ausführung und daran anknüpfend die Steuerentstehung nicht, da - wie vorab dargelegt - die Aufnahme der Beschenkten als Kommanditisten als rein gesellschaftsrechtlicher Vorgang für die schenkungsteuerrechtliche Beurteilung unbeachtlich ist. Maßgeblich ist insoweit - wie bei der Bestimmung des Zuwendungsgegenstands - allein die sich durch Einräumung der Kapitalbeteiligungen vollziehende Vermögensverschiebung zugunsten der Bedachten (vgl. BFH in BFHE 75, 647, BStBl III 1962, 502, 503, und Kapp / Ebeling, a.a.O., § 9 Rz. 62.1).

55

c) Da der Beklagte der Besteuerung die von den Klägern nach Maßgabe der §§ 12 Abs. 5 ErbStG, 95 ff BewG errechneten Erwerbswerte erklärungsgemäß zugrunde gelegt hat und sich aus dem Inhalt der Akten keinerlei Anhaltspunkte für ihre Unrichtigkeit ergeben, sind die angefochtenen Schenkungsteuerfestsetzungen auch der Höhe nach nicht zu beanstanden.

56

2. Soweit die Kläger eine Minderung ihres steuerpflichtigen Erwerbs mit der Begründung begehren, der Beklagte habe ihnen zu Unrecht weder den jeweils anteiligen Betriebsvermögensfreibetrag (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG) noch den Bewertungsabschlag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) gewährt, vermag der erkennende Senat dieser Auffassung nicht zu folgen.

57

a) Nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG in der für den Stichtag maßgebenden Fassung bleibt Betriebsvermögen im Sinne des Abs. 4 vorbehaltlich des Satzes 2 beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden insgesamt bis zu einem Wert von 225.000 Euro außer Ansatz, wenn der Schenker dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass der Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch genommen wird; dabei hat der Schenker, wenn - wie hier - zum selben Zeitpunkt mehrere Erwerber bedacht werden, den für jeden Bedachten maßgebenden

58

Teilbetrag von 225.000 Euro (hier: 85.334 Euro je Kläger) zu bestimmen. Der nach Abzug des (anteiligen) Freibetrags verbleibende Wert des Vermögens i.S. des Absatzes 4 ist mit 60 v.H. anzusetzen (§ 13 a Abs. 2 ErbStG in der bis 31.12.2003 geltenden Fassung). Zum "Vermögen i.S. des Absatzes 4" gehört u.a. inländisches Betriebsvermögen (§ 12 Abs. 5 ErbStG) beim Erwerb eines ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA oder eines Anteils daran (§ 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG).

b) Freibetrag und Bewertungsabschlag sind danach seit 1. Januar 1996 nur (noch) dann bei Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn Betriebsvermögen im Zusammenhang mit dem Erwerb u.a. eines ganzen Gewerbebetriebs, eines selbständigen Teilbetriebs oder einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (z.B. einer oHG oder KG) auf den Erwerber übergeht. Dabei sind die Begriffe "Gewerbebetrieb", "Teilbetrieb" und "Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG" - wie sich bereits aus der Verweisung des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auf die Vorschriften des EStG ergibt - nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen abzugrenzen und auszulegen (FG München, Urteil vom 30. Juli 2003 4 K 1388/02, EFG 2004, 129, FG Münster, Urteil vom 14. Oktober 2004 3 K 6104/02, EFG 2005, 290 mit Anm. Wefers, Der Erbschaftsteuer-Berater 2005, 35, sowie R 51 Abs. 3 Sätze 1 und 3 ErbStR 2003). Daraus folgt bei der Übertragung von Anteilen an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nach herrschender Meinung das Erfordernis, dass der Übertragende Mitunternehmer gewesen sein muss und der Beschenkte aufgrund des ihm zugewandten Vermögens ebenfalls eine Mitunternehmerstellung erlangt (vgl. z.B. FG Köln, Urteile vom 7. April 2003 9 K 3559/98, EFG 2003, 1025, und vom 29. Juni 2005 9 K 5836/01, n.v., nachgehend BFH-Entscheidungen vom 10. November 2004 II R 24/03, BFHE 207, 364, BStBl II 2005, 182, und vom 12. Januar 2006 II B 104/05, BFH/NV 2006, 305, Niedersächsisches FG, Urteil vom 22. Dezember 2004 3 K 277/03, EFG 2005, 639 ff, Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 14. Auflage, § 13a Rz. 18; Moench / Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 13a Rz. 20a; a.A. offenbar im Rahmen eines obiter dictum FG Münster, Urteil vom 10. November 2005 3 K 5635/03 Erb, EFG 2006, 422).

aa) Mitunternehmer ist, wer aufgrund eines zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses oder wirtschaftlich damit vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, 621 zu C III 6.a, m.w.N., BFH-Urteil vom 28. Oktober 1999 VIII R 66-70/97, BFHE 190, 204, BStBl II 2000, 183, 184, Schmidt / Wacker, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 25. Auflage, § 15 Rz. 262, und Niedersächsisches FG in EFG 2005, 639). Beide Merkmale müssen kumulativ vorliegen und auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen; sie können aber im Einzelfall mehr oder weniger stark ausgeprägt sein (BFH-Urteil vom 1. August 1996 VIII R 12/94, BFHE 181, 423, BStBl II 1997, 272, unter II. 1.b, BFH in BFHE 190, 204, BStBl II 2000, 183, 184, m.w.N., und Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 262).

(1) Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens einschließlich des Geschäftswerts zumindest bei Auflösung der Gesellschaft vermittelt (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteile vom 20. November 1990 VIII R 10/87, BFHE 163, 336, und vom 1. März 1994 VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl. II 1995, 241,

BFH in BFHE 181, 423, BStBl. II 1997, 272, und in BFHE 190, 204, BStBl. II 2000, 183, 184, sowie Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 264, m.w.N.).

(2) Mitunternehmerinitiative erfordert Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen. 62
Insoweit kann es ausreichen, wenn der Betreffende die Möglichkeit zur Ausübung von Rechten hat, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten nach den Vorschriften des HGB (§§ 164, 166) wenigstens angenähert sind oder den Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (BFH in BFHE 175, 231, BStBl. II 1995, 241, FG Köln, Urteil vom 15. November 2002 5 K 4243/93, EFG 2003, 587, und Niedersächsisches FG in EFG 2005, 639, sowie Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 263, m.w.N.). Ist der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt, genügt es, dass er Mitunternehmerinitiative nur durch Ausübung von Kontrollrechten nach § 233 HGB entfalten kann (BFH-Urteil vom 27. Januar 1994 IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635, und Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 343, m.w.N.).

(3) Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann nach ständiger BFH- 63
Rechtsprechung grundsätzlich auch sein, wer sich am Betrieb (Handelsgewerbe) eines anderen als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. November 1990 VIII R 10/87, BFHE 163, 336, vom 27. Mai 1993 IV R 1/92, BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700, 701, und vom 22. August 2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36, jeweils m.w.N.). Die Frage, ob überhaupt ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt (zur Abgrenzung vom partiarischen Darlehen und ähnlichen Vertragsbeziehungen nicht gesellschaftsrechtlicher Art vgl. z.B. BFH in BFHE 171, 510, BStBl. II 1994, 700, 702, und Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O. § 20 Rz. 130 und 132, jeweils m.w.N.) und ob dieses entweder als - ertragsteuerlich zur Mitunternehmerschaft führende - atypische stille Beteiligung zu qualifizieren oder als - den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) zuzuordnende - typische stille Beteiligung (§§ 230 ff HGB) oder als sonstige Innengesellschaft (GbR, §§ 705 ff BGB) zu beurteilen ist, ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung aufgrund einer Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Maßgebend ist dabei nicht die in den Vereinbarungen gewählte Bezeichnung, sondern, welche Regelungen der Gesellschaftsvertrag im Einzelnen enthält und wie diese sich rechtlich und wirtschaftlich im konkreten Fall unter Berücksichtigung seiner Besonderheiten auswirken. Aus der danach gebotenen Gesamtwürdigung muss sich ergeben, dass ein stilles Gesellschaftsverhältnis besteht, vermöge dessen der "Stille" Mitunternehmermerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative ausüben kann (BFH-Urteile vom 5. Juli 1978 I R 22/75, BFHE 125, 545, BStBl II 1978, 644, und vom 18. Februar 1993 IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647, m.w.N., vgl. auch FG Münster, Urteil vom 5. Dezember 2003 11 K 1478/02 F, EFG 2004, 405, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 5/04).

bb) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen scheitert die Gewährung des 64
Betriebsvermögensfreibetrags und des Bewertungsabschlags nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 ErbStG im Streitfall daran, dass die Kläger aufgrund ihrer Kapitalanteilserwerbe keine Mitunternehmerstellung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der KG erlangt haben. Die im KG-Vertrag vom 18. Januar 2002 getroffenen Vereinbarungen rechtfertigen auch unter Berücksichtigung ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen weder die Annahme, die Kläger trügen Mitunternehmermerrisiko, noch kann davon ausgegangen werden, dass dieses Defizit vorliegend durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert wird.

(1) Zwar sind die Kläger - wie die BFH-Rechtsprechung dies für atypisch stille Gesellschafter 65
regelmäßig verlangt - an den stillen Reserven des Anlagevermögens unter Einbeziehung des

Firmenwerts im Innenverhältnis schuldrechtlich beteiligt. Dies ergibt sich aus § 8 Abs. 3 des KG-Vertrags, wonach sowohl im Falle einer Veräußerung wesentlicher Vermögensbestandteile der KG als auch bei deren Liquidation die Gewinn- und Verlustverteilung nach Maßgabe der festen Kapitalkonten (Kapitalkonten I) erfolgt, den Klägern also unter den genannten Voraussetzungen ein Anspruch auf (anteilige) Auskehrung der realisierten stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts in Höhe ihrer jeweiligen Stammkapitalquote von 12 v.H. (=3.000 Euro) zusteht.

Den Klägern ist auch zuzugeben, dass ihre Teilhabe an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens angesichts der erheblichen Differenz zwischen Buchwert (34.348 Euro) und nach §§ 146 ff BewG sich ergebendem Wert (3.221.000 Euro) des Betriebsgrundstücks T-... wirtschaftlich nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall von dem - eine Abschreibungsgesellschaft betreffenden - Sachverhalt, über den der BFH mit Beschluss vom 22. Januar 1981 IV B 41/80 (BFHE 132, 542, BStBl II 1981, 424, 426) im einstweiligen Rechtsschutzverfahren entschieden und erkannt hat, eine im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Beteiligung der Gesellschafter an den stillen Reserven könne nur dann zur Mitunternehmerschaft führen, wenn im Einzelfall nach den objektiven Umständen und den subjektiven Vorstellungen der Beteiligten mehr als eine theoretische, nur durch außergewöhnliche Glücksfälle realisierbare Möglichkeit bestehe, dass diese Bestimmung rechtliche und damit auch wirtschaftliche Bedeutung erlange (vgl. hierzu auch BFH-Urteile vom 18. Februar 1993 IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647, und vom 22. August 2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36, m.w.N., Gosch, Die Steuerliche Betriebsprüfung - StBp 1994, 20, 21, und Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 345).

66

Der Senat verkennt des weiteren nicht, dass der KG-Vertrag vom 18. Januar 2002 die Teilhabe der Kläger - anders als im Urteilsfall des FG Münster (vom 5. Dezember 2003 11 K 1478/02 F, EFG 2004, 424) - nicht auf den Wertzuwachs der stillen Reserven ab dem Zeitpunkt des Anteilserwerbs (18. Januar 2002) beschränkt, sondern (anteilig) auch die im Übertragungszeitpunkt bereits vorhandenen stillen Reserven erfasst mit der Folge eines "Verlust"- bzw. Wertminderungsrisikos der Kläger insofern, als nicht auszuschließen ist, dass ein später ggf. zu erzielender Veräußerungs- oder Liquidationserlös den Wert der stillen Reserven zum Stichtag (18. Januar 2002) unterschreitet.

67

Schließlich ist auch der Umstand, dass der Gesellschaftsvertrag eine Beteiligung an den stillen Reserven nur für den Fall der Auflösung der KG sowie bei Veräußerung ihres wesentlichen Vermögens vorsieht, nicht hingegen bei vorzeitigem Ausscheiden oder Ausschluss eines Gesellschafters aus der KG (§ 10 Abs. 2 KG-Vertrag), bei isolierter Betrachtung kein Aspekt, der die Verneinung der Mitunternehmerschaft zur Folge hat (BFH in BFH/NV 1993, 647, m.w.N.).

68

(2) Gleichwohl liegt eine zur Mitunternehmerschaft führende atypisch stille Beteiligung der Kläger im Streitfall nicht vor. Denn nach Auffassung des erkennenden Senats reicht die bloße Teilhabe an den stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens unter Einschluss des Firmenwerts unabhängig davon, ob sie auch etwaige Wertminderungen erfasst und an welche Voraussetzungen sie im Einzelfall geknüpft ist, für sich allein, d.h. ohne zusätzliche Beteiligung am laufenden Gesellschaftsgewinn nicht aus, um Mitunternehmerrisiko zu begründen.

69

(a) Soweit die Kläger eine derartige Gewinnbeteiligung aus § 8 Abs. 1 KG-Vertrag herleiten wollen, folgt der Senat dieser Betrachtungsweise nicht.

70

Gewinnbeteiligungen müssen, um dem Berechtigten Mitunternehmerrisiko zu vermitteln, regelmäßig so ausgestaltet sein, dass zwischen dem von der Gesellschaft erzielten Geschäftsergebnis und dem Anspruch des Berechtigten auf Teilhabe hieran ein - üblicherweise durch eine prozentuale Quote zum Ausdruck gebrachtes - Abhängigkeitsverhältnis besteht. An einer derartigen Abhängigkeit fehlt es im vorliegenden Fall. Zwar trifft es zu, dass der den Klägern als Kapitalverzinsung zugesagte Fixbetrag von jeweils 6.000 Euro in den Wirtschaftsjahren 2002 bis 2005 umgerechnet einer prozentualen Beteiligung am Jahresüberschuss der KG von jeweils ca. 2,3 bis 2,5 v.H. p.a. entspricht. Richtig ist auch, dass bei der gegenwärtigen - auf langfristige Vermietung eines einzigen Gewerbeobjekts ausgerichteten - Struktur des von der KG unterhaltenen Geschäftsbetriebs unter im Wesentlichen gleichbleibenden Rahmenbedingungen auf der Einnahmenseite nicht mit größeren Schwankungen zu rechnen ist. Diese empirisch unterlegte Erkenntnis ändert aber nichts daran, dass der den Klägern gesellschaftsvertraglich eingeräumte Anspruch auf Auszahlung eines jährlichen Festbetrags i.H. von 6.000 Euro von der wirtschaftlichen Situation der KG abgekoppelt ist, d.h. unbedingt und losgelöst davon besteht, ob und in welcher Höhe die KG tatsächlich einen Gewinn erzielt.

72
Dabei verkennt der Senat nicht, dass nach der gebotenen Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls, insbesondere der im Mietvertrag vom 19. Januar 1999 vereinbarten Kündigungsregelungen und der attraktiven Geschäftslage des Grundstücks in ... ein längerfristiger Mietausfall nicht überwiegend wahrscheinlich ist. Die Argumentation der Kläger fußt jedoch unausgesprochen auf der - keineswegs gesicherten - Prämisse, dass sowohl die strukturellen Rahmenbedingungen, unter denen die KG ihr Gewerbe betreibt, als auch der bauliche Zustand des Geschäftshauses und die örtlichen Verhältnisse im Umfeld des Betriebsgrundstücks im Wesentlichen gleich bleiben. Davon kann aber ungeachtet aller Wahrscheinlichkeitserwägungen nicht ohne weiteres ausgegangen werden. So ist es z.B. weder völlig unrealistisch noch ausgeschlossen, dass unvorhersehbare, nicht durch Versicherungsleistungen ausgeglichene Schäden an dem Geschäftshaus T-... eintreten, die auf der Ausgabenseite erhebliche Reparaturaufwendungen und mithin eine Erhöhung der regulär kalkulierten Ausgaben zur Folge haben und auf der Einnahmenseite zum teilweisen oder vollständigen Ausfall des vereinbarten Mietzinses führen. Dass solche oder ähnliche Ereignisse nicht nur theoretisch möglich sind, zeigen unter anderem die im Schriftsatz des Klägers zu 2. vom 18. September 2006 dargelegten "einmaligen Instandhaltungsarbeiten" zur Beseitigung von Baumängeln, deren Durchführung in 2001 immerhin Kosten i.H. von 73.809 Euro verursacht hat. Ebenfalls denkbar und von den Klägern selbst in anderem Zusammenhang erwähnt sind Veränderungen der Nachbarbebauung, die nicht nur - wie von den Klägern befürchtet - eine dauerhafte Wertminderung des Grundstücks und mithin der stillen Reserven zur Folge haben, sondern auch und zuvörderst die Gewinnentwicklung der KG negativ beeinflussen (können). Umgekehrt würden die Kläger bei etwaigen positiven Gewinnentwicklungen der KG, deren Eintritt nach Lage der Dinge weder nur theoretischer Natur noch gänzlich auszuschließen ist, ebenfalls nur den vereinbarten Festbetrag von 6.000 Euro erhalten, also an einem Mehrergebnis der Gesellschaft nicht verhältnismäßig partizipieren.

73
Der mit der Klage ergänzend vorgebrachte, vom Gericht als wahr unterstellte Umstand, dass der Gesellschaftsvertrag der KG mittlerweile geändert worden ist und seit dem Kalenderjahr 2005 eine 2,5%ige Gewinnbeteiligung der Kläger festschreibt, ist für die vorliegende Beurteilung unbeachtlich. Denn die Berücksichtigung des Betriebsvermögensfreibetrags nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG setzt sowohl nach dem Gesetzeswortlaut des Abs. 4 Nr. 1 ("beim Erwerb") als auch nach dem erkennbaren Normzweck voraus, dass gerade durch das übertragene Vermögen die Mitunternehmerschaft des Erwerbers begründet oder verstärkt

wird. D.h. der Erwerb, für den die Steuervergünstigung in Anspruch genommen wird, muss ursächlich für die Entstehung oder Erweiterung der Mitunternehmerstellung sein (FG Köln, Urteil vom 29. Juni 2005 9 K 5836/01, bestätigt durch BFH-Beschluss vom 12. Januar 2006 II B 104/05, BFH/NV 2006, 305). An dieser Kausalität fehlt es, wenn - wie hier - der Gesellschaftsvertrag erst Jahre nach der maßgeblichen Vermögensübertragung in einzelnen für die Mitunternehmerschaft relevanten Punkten geändert wird.

Nicht entscheidungserheblich ist nach Auffassung des erkennenden Senats schließlich, ob - wie der Kläger zu 2. in der mündlichen Verhandlung behauptet hat - nach dem Verständnis der Vertragsbeteiligten und ihrer vom Veranlagungsfinanzamt akzeptierten ertragsteuerrechtlichen Handhabung die in § 8 Abs. 1 KG-Vertrag vereinbarte Festvergütung nur für den Fall gedacht sein sollte, dass die KG in dem betreffenden Wirtschaftsjahr ein positives Geschäftsergebnis erzielt. Abgesehen davon, dass sich diese Behauptung nicht verifizieren lässt, weil bis einschließlich 2005 in keinem Geschäftsjahr ein Verlust entstanden und der Gesellschaftsvertrag mit Wirkung ab 2005 geändert ist, vermag der Senat dem eindeutigen Wortlaut des § 8 Abs. 1 KG-Vertrag auch keinerlei Anhaltspunkte für einen Geltungsausschluss in Verlustjahren zu entnehmen. Ausgangspunkt für die nach der BFH-Rechtsprechung gebotene Gesamtwürdigung ist aber, "welche Regelungen der Gesellschaftsvertrag im einzelnen enthält" (BFH in BFH/NV 1993, 647, m.w.N.). Deren nach allgemeinen Auslegungskriterien zu ermittelnder Inhalt ist daher als Anknüpfungspunkt für jedwede weitere Überlegungen auch dann maßgeblich, wenn die Beteiligten behaupten, tatsächlich anders verfahren zu sein. Denn sowohl Mitunternehmerisiko als auch Mitunternehmerinitiative müssen auf dem Gesellschaftsvertrag beruhen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Nachweise bei Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 262 a.E.). Ein vom Vertragsinhalt abweichendes Verhalten der Beteiligten kann schließlich auch nicht als faktische Änderung des Gesellschaftsvertrags angesehen werden, weil § 13 Abs. 2 KG-Vertrag zu deren Rechtswirksamkeit die Schriftform voraussetzt.

(b) Die danach fehlende Beteiligung der Kläger am laufenden Gewinn (Bilanzgewinn) der KG kann nach Auffassung des erkennenden Senats nicht durch die bloße Teilhabe an den - und sei es auch erheblichen - stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Firmenwerts ersetzt oder kompensiert werden (Anm. ohne Angabe des Verfassers, HFR 1994, 138, m.w.N., offen gelassen vom BFH in BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700, HFR 1994, 137, und von Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 346, a.A. Blümich / Stuhmann, a.a.O., § 15 Rz. 317 a.E., wie hier möglicherweise auch BFH in BFH/NV 2003, 36: "allseitige Beteiligung am laufenden Gewinn des Handelsgewerbes für die Annahme einer Mitunternehmerschaft obligatorisch").

Diese Auffassung findet ihre Rechtfertigung in § 231 Abs. 2 HGB. Danach kann der Gesellschaftsvertrag zwar bestimmen, dass der stille Gesellschafter nicht am Verlust der Gesellschaft beteiligt sein soll; seine Beteiligung am Gewinn kann jedoch nicht ausgeschlossen werden. Die Beteiligung am Gewinn i.S. des § 231 Abs. 2 HGB, die nur dann vorliegt, wenn der Anteil des stillen Gesellschafters am (Bilanz-)Gewinn der Gesellschaft von dem Ergebnis ihres Geschäftsbetriebs dergestalt abhängt, dass der Stille die Gefahr, nur wenig oder nichts zu verdienen, mitträgt, ist nach dem Regelstatut des HGB unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer stillen Gesellschaft (Blümich / Stuhmann, a.a.O., § 15 Rz. 315). Sie ist konstitutives Wesensmerkmal. Ohne Beteiligung am Gewinn liegt weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich eine stille Gesellschaft vor (Anm. in HFR 1994, 138, m.w.N.). Die danach zwingende Anordnung des § 231 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB gilt nach dem Gesetzesverständnis des Senats nicht nur für die typische, sondern auch für die atypisch stille Gesellschaft (so auch Anm. in HFR 1994, 138, m.w.N.). Der Gesetzgeber hat im dritten

Abschnitt des HGB, der allgemein und ohne Differenzierung mit "Stille Gesellschaft" überschrieben ist, ein normatives Leitbild geschaffen, das den Regeltypus der stillen Gesellschaft - eben die "typische" stille Gesellschaft - beschreibt. Ungeachtet dessen eröffnet das Gesetz in gewissem Umfang, nämlich soweit die Bestimmungen dispositiver Natur sind, Spielräume für gesellschaftsvertragliche Modifikationen. Ausfluss dieser Gestaltungsfreiheit ist die atypische (= nicht typuskonforme) stille Gesellschaft. Bei ihr handelt es sich um eine weder im HGB noch im EStG geregelte Erscheinungsform der stillen Gesellschaft, bei der unter Ausschöpfung des dispositiven Charakters der §§ 230 ff HGB von der typischen gesetzlichen Struktur der stillen Gesellschaft abgewichen wird. Diese Abweichungen dürfen aber, soll der Personenzusammenschluss gleichwohl als stille Gesellschaft zu qualifizieren sein, den durch §§ 230 ff HGB abgesteckten Dispositionsrahmen nicht überschreiten, d.h. zwingendes Gesetzesrecht nicht verletzen. Enthält der Gesellschaftsvertrag daher - wie hier - Vereinbarungen, die mit dem Regelungsinhalt des § 231 Abs. 2, 2. Halbsatz HGB nicht im Einklang stehen, hat dies zur Folge, dass handels- wie auch steuerrechtlich weder eine typische noch eine atypische stille Beteiligung vorliegt.

(3) Da die Kläger aus den vorab angeführten Gründen schon deshalb kein Mitunternehmerrisiko tragen, weil sie nach § 8 Abs. 1 KG-Vertrag nicht am laufenden Gewinn der Gesellschaft beteiligt sind, kann im Streitfall unentschieden bleiben, ob und inwiefern der vorliegende Sachverhalt mit demjenigen übereinstimmt, über den das FG Münster mit Urteil vom 5. Dezember 2003 (11 K 1478/02 F, EFG 2004, 404) zu befinden hatte, und ob sich der erkennende Senat der dort vertretenen Auffassung anschließen könnte, wonach auch die Teilhabe am laufenden Verlust unverzichtbares Wesensmerkmal der atypisch stillen Gesellschaft ist. Ebenfalls entbehrlich ist eine Auseinandersetzung mit der von den Klägern problematisierten Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Teilhabe am Risiko eines Gesamtverlusts der Gesellschaft in Gestalt einer Minderung des Werts der stillen Reserven genügt, um eine Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters zu begründen. 77

(4) Eine zur Mitunternehmerschaft führende atypisch stille Beteiligung der Kläger an der KG kann schließlich auch nicht im Hinblick auf eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative angenommen werden, die den Mangel an Mitunternehmerrisiko ausgleicht. Denn die den Klägern gesellschaftsvertraglich eingeräumten Mitbestimmungsrechte vermitteln ihnen keine über das normale Maß hinausgehende Möglichkeit, auf die Geschäftsführung der KG Einfluss zu nehmen. 78

Da sich das Stimmrecht der Gesellschafter gemäß § 3 Abs. 3 Satz 2 KG-Vertrag nach deren Kommanditanteilen richtet und gemäß § 5 Abs. 4 KG-Vertrag je 100 Euro eine Stimme gewähren, stehen jedem der Kläger 30 von insgesamt 250 Stimmen zu. Mit diesem Stimmenanteil können sie angesichts des Erfordernisses einer mindestens einfachen Mehrheit (§ 5 Abs. 2 KG-Vertrag) weder jeweils für sich allein noch in ihrer Verbundenheit (90 Stimmen = 36 v.H.) maßgebenden Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen der KG ausüben. Hinzu kommt, dass ihr Vater mit insgesamt 160 Stimmen nicht nur rein rechnerisch über die (einfache) Mehrheit verfügt, sondern darüber hinaus - zusammen mit der Stiefmutter der Kläger - zum Geschäftsführer der Komplementär-GmbH berufen ist. Da die Kläger mithin selbst bei Verfolgung gleichgerichteter Interessen keine Möglichkeit haben, ihren Vater zu überstimmen und die Geschicke der KG in ihrem Sinne zu lenken, kann von einer besonders stark ausgebildeten, das fehlende Mitunternehmerrisiko kompensierenden Mitunternehmerinitiative im Streitfall nicht ausgegangen werden. 79

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 80

II. Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der im BFH-Urteil vom 27. Mai 1993 IV R 1/92 (BFHE 171, 510, BStBl II 1994, 700) offen gebliebenen und in der Literatur umstrittenen (vgl. z.B. Schmidt / Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 346, Blümich / Stuhmann, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 15 Rz. 317, und Urteilsanmerkung ohne Angabe des Verf., HFR 1994, 138) Rechtsfrage zugelassen, ob die Annahme einer zur Mitunternehmerschaft führenden atypisch stillen Beteiligung zwingend voraussetzt, dass neben einer Teilhabe des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts im Falle der Beendigung der Gesellschaft zusätzlich eine Beteiligung an deren laufenden Gewinn vereinbart ist. Darüber hinaus ist unter dem Az. VIII R 5/04 ein Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Münster vom 5. Dezember 2003 11 K 1487/02 F (EFG 2004, 404) anhängig, in dem es um die Beantwortung der Rechtsfrage geht, ob ein zur Bejahung einer atypischen stillen Gesellschaft ausreichendes Mitunternehmerrisiko vorliegt, wenn ein stiller Gesellschafter zwar an den stillen Reserven und am Geschäftswert, nicht aber am laufenden Verlust der Gesellschaft beteiligt ist. Diese Frage ist zwar unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des erkennenden Senats hier nicht entscheidungserheblich; auf ihre Beantwortung könnte es jedoch ankommen, wenn der BFH - anders als die Vorinstanz - zu dem Ergebnis kommt, dass § 8 Abs. 1 KG-Vertrag einen Anspruch der Kläger auf Beteiligung am laufenden Gewinn der Gesellschaft begründet.
