
Datum: 16.11.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3087/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1116.9K3087.10.00

Tenor:

Die Schenkungsteuerbescheide vom 07.12.2010 werden geändert.
Dem Beklagten wird aufgegeben, die zu ändernden
Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu
errechnen und die Bescheide mit dem geänderten Inhalt nach
Rechtskraft dieses Urteils an den Kläger neu bekanntzugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kostenentscheidung vorläufig
vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch
Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des
Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit dieser
nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die Anwendbarkeit der Steuervergünstigungen nach § 13 a Abs. 1 und 2 i. V. m. 1
Abs. 4 Nr. 3 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) in der für das Streitjahr 2005 geltenden Fassung 2
für den Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, wenn
zu deren Vermögen Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehören.

Der Kläger hielt im Jahre 2005 Geschäftsanteile zum Nennbetrag von 6.500.000 DM 3
(= 3.323.397,20 €) und damit 100 % des Stammkapitals der A Investitions- und Beteiligungs-
GmbH (A GmbH) sowie desweiteren alle Anteile an der A-tec GmbH. Ende des Jahres 2005

verfolgte der Kläger das Ziel, seiner Ehefrau sowie seinen sieben Kindern einen Teil seiner Beteiligungen an der A GmbH sowie an der A-tec GmbH im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen. Die Beschenkten sollten jedoch nicht einzelne GmbH-Beteiligungen erhalten, sondern die Anteile sollten in eine gesamthänderische Verbundenheit gebracht werden, um hierdurch eine Stärkung des familiären Zusammenhalts und eine zukünftige gemeinsame Entwicklung und Kontrolle des Familienvermögens zu bewirken.

Zur Erreichung dieses Ziels führte der Kläger mit notariellem Vertrag vom 28.12.2005 eine Kapitalerhöhung bei der B GmbH & Co. KG durch, an der zu diesem Zeitpunkt der Kläger selbst als Komplementär mit einer Einlage in Höhe von 100.000 €, die B Verwaltungs-GmbH als Komplementärin - deren Anteile der Kläger ebenfalls hielt - ohne Einlage sowie Herr B1, ein Sohn des Klägers, als Kommanditist mit einer Einlage i. H. v. 5.000 € beteiligt waren. Im Rahmen dieser Kapitalerhöhung wurde die Komplementäreinlage des Klägers um 3.372.268,04 € auf insgesamt 3.472.268,04 € dadurch erhöht, dass der Kläger seine Geschäftsanteile an der A GmbH an die B GmbH & Co. KG abtrat. Desweiteren übertrug er seine Anteile an der A-tec GmbH durch Verkauf auf die B GmbH & Co. KG. Das Vermögen der B GmbH & Co. KG bestand damit im Wesentlichen aus diesen GmbH-Beteiligungen. Im Übrigen handelte es sich bei der B GmbH & Co. KG um eine Einheits-KG, da diese daneben auch noch die Anteile an der B Verwaltungs-GmbH - also ihrer eigenen Komplementär-GmbH - hielt.

Mit Schenkungs- und Nießbrauchsvertrag vom 28.12.2005 übertrug der Kläger mit Wirkung zum 31.12.2005, 24.00 Uhr, Anteile an der vermögensverwaltenden B GmbH & Co. KG in Höhe von jeweils 312.954,12 € (= 9 % des Gesamtkapitals der B GmbH & Co. KG von 3.477.268,04 €) auf seine Ehefrau sowie auf sechs seiner Kinder. Auf seinen Sohn B1 übertrug der Kläger in Anbetracht von dessen bereits bestehender Kommanditbeteiligung in Höhe von 5.000 € einen Anteil in Höhe von 307.954,12 €. Hinsichtlich dieser im Wege der Schenkung übertragenen Beteiligungen behielt sich der Kläger den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch vor. Wegen der Ausgestaltung des vereinbarten Nießbrauchsvorbehalts im Einzelnen wird auf den Schenkungsvertrag Bezug genommen.

Desweiteren wurde vereinbart, dass der Schenker die mit der Schenkung verbundenen Steuern trage.

Der Komplementäranteil des Klägers betrug nach diesen schenkweisen Übertragungen 973.635,08 €.

Laut Gesellschaftsvertrag der B GmbH & Co. KG vom 29.12.2005 ist Gegenstand dieses Unternehmens der Erwerb, das Halten und die Verwaltung von Vermögen aller Art. Die Gesellschaft ist ferner berechtigt, sich an anderen Unternehmen zu beteiligen und alle sonstigen Geschäfte und Maßnahmen vorzunehmen, die den Unternehmenszweck zu fördern geeignet sind. Die Gesellschaft ist jedoch nicht berechtigt, in irgendeiner Weise gewerblich tätig zu werden.

Im Rahmen der Schenkungsteuererklärungen vom 02.05.2006 gab der Kläger an, dass nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften im Wert von jeweils 527.211 € den Erwerbern geschenkt worden seien. Hierzu legte der Kläger die vorläufige Bilanz der B GmbH & Co. KG zum 31.12.2005 vor, die die im Anlagevermögen gehaltenen Beteiligungen an verbundenen Unternehmen, und zwar an der A-tec GmbH, der A GmbH sowie der B Verwaltungs-GmbH ausweist. Ferner fügte er eine Aufstellung bei, aus der ersichtlich ist, dass für jeden Erwerber ein Anteil von 9 % an den zum Anlagevermögen der B GmbH & Co. KG gehörenden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Ansatz gebracht wurde. Dabei wurde der Wert des

Erwerbs für die A-tec GmbH mit 4.517 € (für den Sohn B1 mit 4.446 €), für die A GmbH mit 520.444 € (für den Sohn B1 mit 512.348 €) und für die B Verwaltungs-GmbH mit 2.250 € (für den Sohn B1 mit 2.215 €), somit insgesamt 527.211 € (519.009 €) angesetzt.

In den Anlage zu diesen Schenkungsteuererklärungen wies der Kläger jedem Erwerber eine Freibetragsanteil gemäß § 13 a Abs. 1 Satz 1 ErbStG in Höhe von 28.125 € zu. Desweiteren beantragte er für die Übertragung begünstigter nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften in Höhe von 527.211 € (519.009 €) den Bewertungsabschlag von 35 % nach § 13 a Abs. 2 ErbStG. 10

Am 24.07.2009 erließ der Beklagte gegenüber dem Kläger acht Schenkungsteuer-bescheide, die jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. Dabei wurden die festgesetzten Schenkungsteuern in voller Höhe nach § 25 ErbStG gestundet. Steuervergünstigungen gemäß § 13 a ErbStG wurden unter Hinweis auf H 26 der Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR) nicht gewährt, da der Kläger als Schenker nicht unmittelbar an den im Anlagevermögen der B GmbH & Co. KG gehaltenen Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sei. 11

Gegen diese Schenkungsteuerbescheide legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. 12

Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurden die Schenkungsteuerbescheide am 17.06.2010 geändert. Dabei wurden die Werte für die Anteile an den verbundenen Unternehmen heraufgesetzt, hinsichtlich der A-tec GmbH auf 5.085 € (5.006 €), bei der A GmbH auf 675.979 € (665.464 €) und bei der B Verwaltungs-GmbH auf 2.318 € (2.281 €). Die geänderten Bescheide wurden Gegenstand des Einspruchsverfahrens. 13

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens vertrat der Kläger die Auffassung, es handele sich bei der B GmbH & Co. KG zwar um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen, da die Gesellschaft keiner gewerblichen Tätigkeit nachgehe. Intention des Klägers als Schenker sei es jedoch gewesen, seiner Ehefrau und seinen Kindern seine Beteiligung an der A GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen. Dazu habe der Kläger im Rahmen eines Gesamtplans am 28.12.2005 eine Kapitalerhöhung bei der vermögensverwaltenden B GmbH & Co. KG durch die Einlage seiner Beteiligung an der A GmbH vorgenommen. Noch am gleichen Tage habe der Kläger seine Anteile an der vermögensverwaltenden B GmbH & Co. KG an seine Ehefrau und an seine Kinder übertragen. Diese Schenkung sei vertragsgemäß zum 31.12.2005, 24.00 Uhr, wirksam geworden. Der Kläger sei somit noch am Tag der Schenkung unmittelbar an der A GmbH beteiligt gewesen. Dabei seien auch die Vertragswerke von der Reihenfolge her so abgewickelt worden, dass zuerst der Notarvertrag unterzeichnet worden sei, mit dem die Beteiligung an der A GmbH auf die B GmbH & Co. KG übertragen worden sei und erst im Anschluss hieran sei die Schenkung der Anteile an der B GmbH & Co. KG auf die Ehefrau und die Kinder des Klägers erfolgt. Nach der herrschenden Auffassung im Fachschrifttum seien die Vergünstigungen des § 13 a Abs. 1 und 2 i. V. m. Abs. 4 Nr. 3 ErbStG für diese Übertragung zu gewähren, da der Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten sei, nach der Fiktion des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gelte. Die Erwerber hätten nach dieser gesetzlichen Fiktion schließlich nicht die Anteile an der vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG erhalten, sondern die dahinterstehenden einzelnen Wirtschaftsgüter. Damit sei den Erwerbern für schenkungsteuerliche Belange unmittelbar die Beteiligung an der von der B GmbH & Co. KG gehaltenen, über 25 % betragenden inländischen Beteiligung an der A GmbH übertragen worden. Also hätten die Erwerber auch unmittelbar eine Beteiligung im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG mit der Folge zugewandt erhalten, dass sowohl der Freibetrag als auch der Bewertungsabschlag zu gewähren seien. Dies entspreche auch der 14

ertragsteuerlichen Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften.

Mit Einspruchsentscheidungen vom 02.09.2010 wurden die Einsprüche des Klägers gegen die Schenkungsteuerbescheide als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte im Wesentlichen darauf ab, dass die Begünstigung erworbener Anteile gemäß § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG zwingend voraussetze, dass der Schenker zum Zeitpunkt der Steuerentstehung zu mehr als 25 % unmittelbar an der übertragenen Kapitalgesellschaft beteiligt sei. Trotz der Fiktion des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, wonach der Erwerb einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gelte, könnten nach den Anweisungen in H 26 der ErbStR die Vergünstigungen nach § 13 a Abs. 1 und 2 i. v. m. Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nicht gewährt werden. Die genannte Fiktion ändere nichts daran, dass der Kläger nur mittelbar über das Gesamthandsvermögen der KG an der Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sei. 15

Die ertragsteuerliche Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sei schenkungsteuerlich zudem unbeachtlich. 16

Im Rahmen seiner hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger geltend, dass aus steuerlicher Sicht die Wirtschaftsgüter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft aufgrund der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO dem Gesellschafter in dem Umfang zugerechnet würden, in dem er vermögensmäßig an der Personengesellschaft beteiligt sei. Damit sei das Halten von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht als ein Wirtschaftsgut in Gestalt einer Gesellschaftsbeteiligung anzusehen. Vielmehr werde für steuerliche Zwecke gleichsam durch die Personengesellschaft hindurchgesehen (Transparenzprinzip). Diese Betrachtungsweise müsse auch bei der Zuwendung eines Anteils an einer steuerlich transparenten vermögensverwaltenden Personengesellschaft gelten. 17

Für diese Auffassung spreche auch der eindeutige Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Danach gelte der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten sei, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter. Durch diese Formulierung werde eindeutig der Gedanke des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO in das Erbschaftsteuerrecht integriert. Danach sei nämlich der Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft schenkungsteuerlich als Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter und eben nicht als Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft anzusehen. In diesem Sinne würden nach § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG die einzelnen Wirtschaftsgüter und damit auch unmittelbar die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft erworben. 18

Die Entscheidung, was Gegenstand des unentgeltlichen Erwerbs eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sei, werde nicht im Rahmen der Auslegung des Begriffs der „Unmittelbarkeit“ in § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG getroffen. Vielmehr handele es sich bei der Ermittlung des Gegenstands der Zuwendung um eine Vorfrage, die nach der Gesetzessystematik der Anwendung des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG vorgehe. Da § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG für den unentgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft abschließend die Frage nach dem Schenkungsgegenstand regele, könne diese bereits geklärte vorgreifliche Frage im Rahmen der Auslegung des Begriffs der Unmittelbarkeit in § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG nicht - wie in H 26 der ErbStR geschehen - zum zweiten Mal gestellt und - wie dort geschehen - abweichend beantwortet werden. Damit sei für die Anwendung des § 13 a ErbStG entgegen der vom Beklagten vertretenen Auffassung 19

die Fiktion des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG sehr wohl auch für erbschaftsteuerliche Zwecke relevant, weil das der Unmittelbarkeit ansonsten entgegenstehende Gesamthandsvermögen durch die Bruchteilsbetrachtung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG verdrängt werde, womit nicht nur für ertragsteuerliche Zwecke eine Unmittelbarkeit gegeben sei.

Damit sei der die Mitgliedschaft an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft übertragende Gesellschafter durch § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG an einer Kapitalgesellschaft unmittelbar im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG beteiligt, die sich im Vermögen der betreffenden vermögensverwaltenden Personengesellschaft befinde. 20

Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung stehe hingegen im Gegensatz zur Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG. Insoweit sei nicht erklärlich, wie die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung mit § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG in Übereinstimmung zu bringen sei, wonach der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft, die nicht unter § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG falle, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter anzusehen sei. 21

In diesem Zusammenhang sei darüberhinaus auch auf einen Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 23.03.2009 (DStR 2009, 908) hinzuweisen, in dem die Finanzverwaltung sowohl für atypische stille Unterbeteiligungen als auch für atypisch stille Beteiligungen feststelle, dass es sich um begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG handle. Wenn aber die mittelbare Beteiligung an einer Personengesellschaft über eine Unterbeteiligung begünstigt sei, könne für eine mittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft über eine vermögensverwaltende und damit transparente Personengesellschaft nichts anderes gelten. 22

Die Unmittelbarkeit in § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG könne nur so verstanden werden, dass das Erfordernis lediglich für solche Beteiligungen gelten könne, die von einer anderen Kapitalgesellschaft oder gewerblichen Personengesellschaft gehalten würden. Solche Beteiligungen seien nur im Rahmen der betreffenden Gesellschaft begünstigungsfähig, da § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG insoweit nicht gelte. 23

Zudem sei zu berücksichtigen, dass die Vorgehensweise des Klägers im Rahmen der Übertragung seiner Beteiligung an der A GmbH durch Einlage in die vermögensverwaltende B GmbH & Co. KG sowie der taggleichen Übertragung dieser Beteiligung an die Erwerber sich als gesamtplanmäßige Übertragung der Beteiligung an der A GmbH darstelle. Dies werde besonders deutlich anhand der Tatsache, dass die B GmbH & Co. KG selbst über kein wesentliches Betriebsvermögen verfüge. 24

Nach der Gesamtplanrechtsprechung des BFH würden verschiedene, in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang stehende Teilakte im Hinblick auf die Anwendung steuergesetzlicher Normen zu einer einheitlichen Transaktion zusammengefasst. Eine solche Zusammenfassung werde angenommen, wenn die Teilschritte vom Steuerpflichtigen im Voraus geplant würden, ihre Ausführung vom Steuerpflichtigen beherrscht werde und das geplante Ergebnis erreicht werde. Wenngleich die Gesamtplangrundsätze bislang fast ausschließlich zugunsten der Finanzverwaltung diskutiert und angewandt würden, ergäben sich aus ihr auch Argumentationsmöglichkeiten zugunsten des Steuerpflichtigen. 25

Rechtsfolge eines anzunehmenden Gesamtplanvorgehens sei die zusammengefasste Betrachtung der einzelnen Teilschritte. Im Zuge der anzustellenden Gesamtbetrachtung seien dann die für die jeweilige Norm geltenden Grundsätze zu beachten. Im Falle der einen Gesamtplan verfolgenden Übertragung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft würden 26

folglich die dargestellten Grundsätze zu § 13 a ErbStG gelten, so dass es erst gar nicht der Fiktion des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG bedürfe, um eine Unmittelbarkeit im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG annehmen zu können.

Im Streitfall habe der Kläger im Rahmen eines solchen Gesamtplans den Entschluss gefasst, sich von der Unternehmensbeteiligung zu trennen und diese seiner Ehefrau und seinen Kindern zukommen zu lassen. Die Umsetzung dieses Vorhabens sei am 28.12.2005 erfolgt, zunächst durch die Einlage seiner Beteiligung an der A GmbH in die vermögensverwaltende B GmbH & Co. KG, die eigens zum Zweck einer vorweggenommenen Erbfolge als Familiengesellschaft gegründet worden sei. Die eingelegte Beteiligung stelle im Wesentlichen das gesamte Betriebsvermögen der Gesellschaft dar. Taggleich sei die Beteiligung an der vermögensverwaltenden B GmbH & Co. KG auf die Ehefrau und die Kinder übertragen worden. Dieser Gesamtplan habe dazu geführt, dass der Kläger seine unmittelbare Beteiligung im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG an die Erwerber übertragen habe. 27

Im Laufe des Klageverfahrens sind die angegriffenen Schenkungsteuerbescheide am 17.12.2010 erneut geändert worden. Der Wert der Beteiligung an der A GmbH wurde dabei auf 690.934 € (680.186 €) heraufgesetzt. Die geänderten Bescheide sind zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. 28

Der Kläger beantragt, 29

die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide vom 17.12.2010 dahingehend zu ändern, dass für die schenkweise Übertragung der Anteile an der B GmbH & Co. KG die Vergünstigungen nach § 13 a ErbStG gewährt werden, 30

er regt an, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen. 33

Er verweist hierzu auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 34

Entscheidungsgründe 35

Die Klage ist begründet. 36

Die angegriffenen Schenkungsteuerbescheide sind insoweit rechtswidrig, als es der Beklagte abgelehnt hat, dem Kläger für die Schenkung seiner Anteile an der B GmbH & Co. KG an seine Ehefrau und seine Kinder die Vergünstigungen des § 13 a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG a. F. zu gewähren. Denn mit der Übertragung dieser Anteile hat der Kläger zugleich Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG a. F. auf die Erwerber übertragen, für die die genannten Vergünstigungen zu gewähren sind. Entgegen der Auffassung des Beklagten sind im Streitfall die Tatbestandsvoraussetzungen für begünstigtes Vermögen im Sinne dieser Vorschrift gegeben. 37

I. Gemäß § 13 a Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 Nr. 3 ErbStG in der für das Jahr 2005 geltenden Fassung bleiben beim Erwerb durch Schenkung unter Lebenden Anteile an Kapitalgesellschaften bis zu einem Wert von 225.000 € außer Ansatz, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Steuerentstehung Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat, der Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt war und er dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass der Freibetrag für die Schenkung in 38

Anspruch genommen wird. Gemäß Absatz 2 dieser Vorschrift ist der verbleibende Wert des Anteilsvermögens lediglich mit 65 % anzusetzen. Begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ist jedoch nur dann gegeben, wenn der Schenker an der Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Februar 2005 II R 6/02, BStBl. II 2005, 411).

II. Im Streitfall liegen die Tatbestandsvoraussetzungen für ein nach § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG begünstigtes Vermögen vor. Denn der Kläger war auch nach Einbringung bzw. Übertragung seiner Anteile an den betreffenden Kapitalgesellschaften in bzw. auf die B GmbH & Co. KG weiterhin an diesen Gesellschaften unmittelbar beteiligt. Die zwischen den Beteiligten allein streitige Frage, ob der Kläger auch noch im Zeitpunkt der Schenkung an denjenigen Kapitalgesellschaften unmittelbar beteiligt gewesen ist, die im Rahmen der Übertragung der Anteile an der B GmbH & Co. KG auf die Erwerber übergegangen sind, ist nach Auffassung des Senats zu bejahen. 39

1. Denn bei der B GmbH & Co. KG handelt es sich um eine sogenannte nicht unternehmerische Personengesellschaft, deren Unternehmensgegenstand kein Gewerbebetrieb ist, die also über kein Betriebsvermögen verfügt, sondern allein ihr aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bestehendes Anlagevermögen verwaltet. Für eine solche vermögensverwaltende Personengesellschaft kommt im Erbschaftsteuerrecht die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG in der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung zur Anwendung. Diese bestimmt, dass der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht nach § 12 Abs. 5 ErbStG zu bewerten ist - die also über kein Betriebsvermögen verfügt -, als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt. Mit dieser durch das Jahressteuergesetz 1997 (BGBl. I 1996, 2049) mit Wirkung ab dem 01.01.1996 neu eingeführten Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG hat der Gesetzgeber eine gesetzliche Grundlage dafür geschaffen, dass der Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft wie eine gemischte Schenkung besteuert werden kann. Danach gilt der unmittelbare oder mittelbare Erwerb einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter dieser Gesellschaft (vgl. Weinmann in Mönch/Weinmann, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand März 2010, § 10 Rn. 26/27; Geck in Kapp/Ebeling, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand Februar 2011, § 10 Rn. 15.1). Unabhängig von der für den vorliegenden Streitfall nicht weiter bedeutsamen Zielsetzung, die den Gesetzgeber zur Einführung der Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG bewogen hat (vgl. BT-Drucks. 13/5952, 88), gilt jedenfalls sowohl beim unmittelbaren als auch beim mittelbaren Erwerb einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht der Gesellschaftsanteil als solcher als Erwerbsgegenstand, sondern Erwerbsgegenstand sind die anteiligen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens der betreffenden Gesellschaft. Dem Erwerber der Beteiligung sind die einzelnen Wirtschaftsgüter und sonstigen Besitzpositionen des Gesamthandsvermögens und die Gesellschaftsschulden anteilig als Bruchteilseigentum zuzurechnen. Damit wird beim Erwerb von Anteilen an nicht unternehmerischen Personengesellschaften nicht der ermittelte Anteilssteuerwert der Wertermittlung zugrundegelegt, sondern es wird von einem Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter ausgegangen, wobei mit anteilig ein der verhältnismäßigen Vermögensbeteiligung entsprechender Anteil am einzelnen - zum Gesamthandsvermögen gehörenden - Wirtschaftsgut gemeint ist, der wie ein Miteigentumsanteil behandelt wird (vgl. Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand März 2009, § 10 Rn. 59). 40

Dementsprechend wird im Fachschrifttum auch ganz überwiegend die Ansicht vertreten, dass eine widerspruchsfreie Gesetzesanwendung von § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG sowie § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG es erfordere, bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften 41

davon auszugehen, dass deren Gesellschafter unmittelbar an denjenigen Kapitalgesellschaften beteiligt sind, die zum zivilrechtlichen Gesamthandsvermögen dieser Gesellschaft gehören (vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand Juli 2011, § 13 b Rn. 216/217; Geck in Kapp/Ebeling, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand April 2010, § 13 b Rn. 54; S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 13 b Rn. 109/110; Tiedtke/Wälzholz in Tiedtke, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 1. Aufl. 2009, § 13 b Rn. 42 - 45; Hübner, Erbschaftsteuerreform 2009, 2009, S. 421/422; Völkers/Weinmann/Jordan, Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 3. Auflage 2009, S. 58/59; Wohlschlegel, DStR 1997, 1589 (1592); Stobbe/Brüninghaus, BB 1998, 1611 (1612); Hörger/Pauli, GmbHR 1999, 945 (946); Götz, ErbStb 2004, 84, Kamps, FR 2009, 353 (355); a. A. Weinmann in Mönch/Weinmann, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand November 2011, § 13 b Rn. 53; Meincke, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 14. Aufl. 2004, § 13 a Rn. 20).

Wird also unter Berücksichtigung der Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG mit der Übertragung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht ein Gesellschaftsanteil als solcher übertragen, sondern der dem übertragenen Anteil entsprechende verhältnismäßige Anteil an den einzelnen im Gesamthandsvermögen der betreffenden vermögensverwaltenden Personengesellschaft vorhandenen Wirtschaftsgüter, so ist nach Ansicht des Senats im Streitfall zwingend davon auszugehen, dass nicht ein einheitlicher Gesellschaftsanteil an der A GmbH & Co. KG als vermögensverwaltender Personengesellschaft übertragen worden ist, sondern der der übertragenen Beteiligung entsprechende verhältnismäßige Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern dieser Gesellschaft. Da sich im Gesellschaftsvermögen der A GmbH & Co. KG im Wesentlichen nur die Beteiligung an der A GmbH und der A-tec GmbH befunden haben, hat der Kläger mithin seine unmittelbare Beteiligung an diesen Kapitalgesellschaften auf seine Ehefrau und seine Kinder übertragen.

42

2. Dieses auf erbschaftsteuerlicher Ebene aus § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG abgeleitete Ergebnis findet seine Bestätigung im Übrigen auf ertragsteuerlicher Ebene in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.

43

Nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Im Anwendungsbereich dieser Vorschrift wird somit die Gesamthandsgemeinschaft steuerrechtlich als Bruchteilsgemeinschaft angesehen und behandelt. Vom Anwendungsbereich des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erfasst wird insbesondere die vermögensverwaltende Personengesellschaft. Die getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter im Sinne dieser Vorschrift ist für die Besteuerung deshalb erforderlich, weil die vermögensverwaltende Personengesellschaft bei der Ertragsteuer nur insoweit Steuerrechtssubjekt (partielle Steuerrechtsfähigkeit) ist, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter die Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Die getrennte Zurechnung ist also für die Besteuerung erforderlich, wenn eine Gesamthandsgemeinschaft nicht selbst Steuerschuldnerin ist, jedoch den Besteuerungstatbestand erfüllt. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird im Bereich der vermögensverwaltenden Personengesellschaft - anders als bei der mitunternehmerischen Personengesellschaft - nicht durch die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 1. Halbsatz EStG verdrängt (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juli 1999 VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820; vom 28. November 2002 III R 1/01, BStBl. II 2003, 250, vom 6. Oktober 2004 IX R 68/01, BStBl. II 2005, 324 sowie vom 2.

44

- 45
Dementsprechend werden auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die sich im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft befinden, für Zwecke der Besteuerung nach § 17 EStG gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ihren Gesellschaftern anteilig wie Bruchteilseigentümern zugerechnet (vgl. BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 VIII R 68/05, BStBl. II 2007, 937; weitere Nachweise bei Ebling in Blümich, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand Mai 2011, § 17 Rn. 276; Weber-Grellet in Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 30. Auflage 2011, § 17 Rn. 55).
- 46
Diesen ertragsteuerlichen Befund, wonach Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die von einer nicht unternehmerischen Personengesellschaft gehalten werden, ihren Gesellschaftern anteilig wie Bruchteilseigentümern zugerechnet werden, sieht der Senat aber als weitere Bestätigung dafür an, dass die Einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft die unmittelbare - steuerrechtliche - Verbindung von Gesellschaftern und Kapitalgesellschaft nicht entfallen lässt. Die insoweit gebotene Bruchteilsbetrachtung überspielt die formale - zivilrechtliche - Verknüpfung der Kapitalgesellschaftanteile mit dem Gesamthandsvermögen der betreffenden Personengesellschaft.
- 47
3. Auch der Umstand, dass diese steuerrechtliche Betrachtungsweise der zivilrechtlichen Ausgangslage entgegensteht, führt letztlich zu keinem abweichenden Ergebnis.
- 48
So ist es zwar zutreffend, dass in zivil- bzw. gesellschaftsrechtlicher Hinsicht die Personengesellschaft selbst Eigentümerin des gesamthänderisch gebundenen Gesellschaftsvermögens ist und dem einzelnen Gesellschafter nur eine ungeteilte Mitberechtigung an diesem Gesamthandsvermögen zusteht (für die KG ergibt sich dies aus § 161 Abs. 2 i. V. m. § 105 Abs. 3 HGB i. V. m. §§ 718, 719 BGB). Der Anteil des Gesellschaftern an diesem Gesellschaftsvermögen stellt weder ein dingliches noch ein selbständiges Recht dar, das ein vom Recht der anderen Gesellschafter unabhängiges Teilrecht am Gesellschaftsvermögen insgesamt oder an einzelnen Wirtschaftsgütern vermitteln könnte. Von daher hat der einzelne Gesellschafter keine Berechtigung an einzelnen zum gesellschaftlichen Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, insbesondere kein anteiliges Bruchteilseigentum an diesen (vgl. dazu Sprau in Palandt, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 70. Auflage 2011, § 719 Rn. 1 sowie Stürner in Jauernig, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 14. Auflage 2011, §§ 718 - 720, Rn. 4 ff., beide mit weiteren Nachweisen). Auch der Gesetzeswortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, wonach der Erwerb einer Beteiligung an einer nicht unternehmerischen Personengesellschaft als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter „gilt“, zeigt, dass das Gesetz damit eine vom Zivilrecht abweichende Fiktion, insbesondere eine dem Wesen der Gesamthand widersprechende Rechtslage schafft (vgl. Schuck in Viskorf/Knobel/Schuck, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 10 Rn. 31; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand März 2009, § 10 Rn. 59; Geck in Kapp/Ebeling, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz, Stand Februar 2011, § 10 Rn. 15.1).
- 49
Hieraus folgt jedoch nicht, dass es dem Erbschaftsteuerecht verwehrt wäre, zivilrechtliche Begriffe und Rechtsinstitute entsprechend seinem spezifisch steuerrechtlichen Normzweck auszulegen und anzuwenden. Denn auch wenn es sich bei den Erwerbs- und Zuwendungsvorgängen, die Regelungsgegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind, um zivilrechtlich geregelte Vorgänge des Rechtsverkehrs handelt, schließt es dies nicht aus, dass die zivilrechtlichen Gestaltungen und Begriffe nach den steuerrechtlichen

Bedeutungszusammenhängen selbständig interpretiert werden können und müssen. Es gilt danach keine Vermutung dafür, dass dem Zivilrecht entlehnte Tatbestandsmerkmale einer Steuerrechtsnorm im Sinne des zivilrechtlichen Verständnisses ausgelegt und angewendet werden müssen (vgl. BFH-Urteil vom 8. Dezember 1993 II R 61/89, BFH/NV 1994, 373). Zivilrecht und Steuerrecht sind vielmehr nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete, für die es keine Vorrangigkeit oder Maßgeblichkeit des Zivilrechts gibt, allenfalls eine Vorherigkeit der zivilrechtlichen Ausgangslage. Steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale sind daher auch dann, wenn sie dem Zivilrecht entnommen sind, nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang, dem Zweck des Steuergesetzes und dem Inhalt der Einzelregelung zu interpretieren (vgl. BVerfG-Beschluss vom 27. Dezember 1991 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212).

Nur im Bereich des Vermögensübergangs ist allein die Zivilrechtslage ausschlaggebend, sodass das Erbschaftsteuerrecht allein an den zivilrechtlichen Eigentumserwerb oder an den Erwerb einer anderweitigen - vermögensbezogenen - zivilrechtlichen Rechtszuständigkeit anknüpft. Der Erwerb einer lediglich wirtschaftlichen Rechtsposition i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist hingegen erbschaftsteuerlich unbeachtlich (vgl. BFH-Urteile vom 22. September 1982 II R 61/80, BStBl. II 1983, 179; vom 26. November 1986 II R 190/81, BStBl. II 1987, 175 sowie vom 25. Januar 2001 II R 39/98, BFH/NV 2001, 908).

50

Im Streitfall geht es jedoch nicht um eine vom Zivilrecht abweichende Bestimmung des Vermögensübergangs, sondern um die Frage, wem ein Vermögensgegenstand im Zeitpunkt seiner Übertragung zuzurechnen ist. Hierfür können aber § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine vom Zivilrecht abweichende, durch die spezifisch steuerrechtliche Zielsetzung geprägte Bestimmung vornehmen. Von daher bleibt es dem Steuerrecht unbenommen die zivilrechtliche Struktur des Gesellschaftsvermögens der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als Gesamthandseigentum der Gesellschaft selbst für spezifische steuerrechtliche Zwecke dahingehend zu verändern, dass insoweit von einem Bruchteilseigentum der Gesellschafter an den im Gesellschaftsvermögen stehenden Wirtschaftsgütern auszugehen ist.

51

4. Der Beklagte kann seine abweichende Rechtsauffassung auch nicht darauf stützen, dass § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG als Spezialvorschrift den Regelungsgehalt der § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO verdrängt. Zwar stellt § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG als diejenige Vorschrift, in der die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung einer Steuervergünstigung geregelt werden, an sich die speziellere Regelung gegenüber der allgemeinen, den Erwerbsgegenstand bestimmenden Norm des § 10 Abs. 1 Satz 3 dar. Der Begriff der unmittelbaren Beteiligung am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft könnte aber nur dann in einem von § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG abweichenden Sinne verstanden werden, wenn der Gesetzgeber mit der Regelung des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG tatsächlich ein insoweit von § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG unterschiedliches Verständnis vom Erwerbsgegenstand zum Ausdruck bringen wollte. Hierfür wäre aber erforderlich, dass über den Wortlaut der Vorschrift hinaus die Gesetzesbegründung und/oder der Sinn und Zweck der Regelung zu erkennen geben, dass - anders als im Rahmen des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG - für die Anwendung der Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG jedenfalls erforderlich ist, dass die Beteiligung am Nennkapital der übertragenen Kapitalgesellschaft durch den Erblasser oder Schenker selbst und in eigener Person und nicht vermittelt durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gehalten wird. Dies ist jedoch nicht der Fall.

52

53

a) Ausweislich der Gesetzesmaterialien (BT-Drucks. 13/901, S. 157/158, Gesetzesbegründung zu der im Jahressteuergesetz enthaltenen Vorgängervorschrift des § 13 Abs. 2 a ErbStG; die Gesetzesbegründung zu der mit Jahressteuergesetz 1997 eingeführten Regelung des § 13 a ist insoweit unergiebig, vgl. BT-Drucks. 13/4839, S. 68) verfolgt der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG das Ziel, die Vergünstigungen für Betriebsvermögen auch für Kapitalanteile an sogenannten familienbezogenen Kapitalgesellschaften zu gewähren. Danach werde der Übergang von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, an deren Nennkapital der Erblasser oder Schenker zur Zeit der Entstehung der Steuer mindestens zu einem Viertel beteiligt sei, in Höhe des Freibetrags von der Erbschaft- und Schenkungssteuer freigestellt. Die Einführung einer Beteiligungsgrenze sei zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen geboten. Die Beteiligungsgrenze von 25 % werde als Indiz dafür gesehen, dass der Anteilseigner unternehmerisch in die Gesellschaft eingebunden sei und nicht nur als Kapitalanleger auftrete. Insgesamt wird mit dieser zusätzlichen Regelung den für diese Gesellschaften typischen unternehmerischen Risiken im weiteren Sinne auf der Seite der Anteilseigner Rechnung getragen.

Aus diesen Darlegungen des Gesetzgebers in den Gesetzesmaterialien ist erkennbar, dass es dem Gesetzgeber mit der von ihm getroffenen Regelung entscheidend darum gegangen ist, Begünstigungen nur für eine echte unternehmerische Beteiligung zu gewähren und nicht für eine bloße Kapitalanlage. Diese Aufgabenstellung hat der Gesetzgeber dadurch gelöst, dass er die Begünstigung nur dann gewährt, wenn der Erblasser oder Schenker über eine Beteiligungsquote von mehr als 25 % verfügt. 54

Aus den Gesetzesmaterialien ist aber nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der „Unmittelbarkeit“ der Beteiligung einen darüber hinausgehenden sachlichen Zweck verfolgt hat oder eine inhaltliche Beschränkung der Vergünstigung vornehmen wollte. Dies spricht bereits in erheblichem Maße dafür, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff der unmittelbaren Beteiligung an der übertragenen Kapitalgesellschaft nicht die Zielsetzung verfolgt hat, insoweit eine von der allgemeinen Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG abweichende, speziellere Regelung vorzunehmen. 55

b) Aber auch unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Steuervergünstigungsregelung des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG ist nicht ersichtlich, dass die unmittelbare Beteiligung des Erblassers oder Schenkers an der betreffenden Kapitalgesellschaft unverzichtbare Voraussetzung dafür ist, die Vergünstigung zielgenau nur bestimmten Vermögenseinheiten zukommen zu lassen und insbesondere Missbräuche zu vermeiden. 56

Ausweislich der Gesetzesmaterialien (vgl. BT-Drucks. 13/901, S. 157/158) ist es das Anliegen des Gesetzgebers bei der Einführung der Steuervergünstigung des § 13 a ErbStG gewesen, zur Sicherung und Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland dafür zu sorgen, dass auch die steuerlichen Rahmenbedingungen attraktive Anreize bieten, in inländische Unternehmen zu investieren. So hätten in den letzten Jahrzehnten erfolgreiche gewerbliche Unternehmer und Freiberufler erhebliches Betriebsvermögen schaffen können, das heute nach und nach auf die sogenannte Erbgeneration übergehe. Dieses Vermögen sei aber meistens mittel- oder langfristig im Betrieb gebunden und könne daher nicht kurzfristig für Erbschaftsteuerzahlungen aufgebracht werden. Damit der Unternehmensübergang steuerschonend erfolgen könne, habe der Gesetzgeber bereits im Standortsicherungsgesetz schenkung- und erschaftsteuerliche Erleichterungen geschaffen. Im Interesse einer notwendigen weiteren Verringerung der steuerlichen Belastung für die Unternehmensnachfolge, vor allem von mittelständischen Unternehmen, würden die bereits 57

vorhandenen Freibetragsregelungen noch einmal erweitert. Die Bundesregierung strebe damit im Zusammenhang mit bestehenden Erleichterungen auf die Zahlung von Erbschaftsteuer für Betriebsvermögen (Stundung) für europäische Verhältnisse vorbildliche schenkung- und erbschaftsteuerliche Vergünstigungen für den Übergang von Betriebsvermögen an.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Vorlagebeschluss an das Bundesverfassungsgericht vom 22.05.2002 (II R 61/99, BStBl. II 2002, 598, 611) darauf abgestellt, nach der Gesetzesbegründung sollten mit den Vergünstigungen nach § 13 a ErbStG in erster Linie die besonderen Belastungen berücksichtigt werden, die bei einer Aufrechterhaltung des Betriebs in seiner Sozialgebundenheit entstünden. Die Vergünstigungen setzten eine durch Widmung für betriebliche Zwecke verselbständigte Funktionseinheit voraus, die in besonderer Weise gemeinwohlgebunden und gemeinwohlverpflichtet sei. In diesem Zusammenhang werde immer wieder auf die Sicherstellung der Betriebsfortführung und der damit verbundenen Erhaltung von Produktivität und Arbeitsplätzen hingewiesen. Ob diese Voraussetzungen gegeben seien, sei nicht davon abhängig, in welcher Rechtsform Vermögen organisiert sei. Entscheidend könne nur sein, ob tatsächlich eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werde und ob es sich bei dem Vermögen um im gemeinwohlgebundenes Vermögen handele. 58

Hieran anknüpfend hat der Bundesfinanzhof an anderer Stelle die Position vertreten, dass die Gleichstellung der Anteile an Kapitalgesellschaften mit dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG einschließlich der Anteile an Personengesellschaften im Sinne der dort herangezogenen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nur gerechtfertigt sei, wenn die durch den Anteilserwerb ausgelösten steuerlichen Belastungen den Bestand des Betriebs gleichermaßen berührten, wie das beim Erwerb vom Betriebsvermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG der Fall sei. Dabei sei auf den Bestand des Betriebes der Kapitalgesellschaft abzustellen. Der Erwerb von im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften unterfalle nämlich bereits § 13 a Abs. 1 und Abs. 2 i. V. m. § 13 a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG. Beim Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften sei jedoch eine vergleichbare Betroffenheit des Bestandes des Betriebes der Kapitalgesellschaft schon allgemein nicht gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 16. Februar 2005 II R 6/02, BStBl II 2005, 411). 59

Dieser Darstellung der mit den Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG verfolgten gesetzgeberischen Zielsetzung, so wie diese sich aus den Gesetzesmaterialien und in der Interpretation durch den Bundesfinanzhof ergibt, entnimmt der Senat, dass auch denjenigen unternehmerischen Beteiligungen der Freibetrag und der Bewertungsabschlag zu Gute kommen soll, die in Gestalt einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ausgeübt werden. Diesen unternehmerischen Beteiligungen soll der identische Schutz bzw. die identische Vergünstigung wie der Beteiligung am Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer gewerblichen Personengesellschaft gewährt werden. Insoweit kommt es mithin entscheidend darauf an, dass die Beteiligung an der betreffenden Kapitalgesellschaft als gleichfalls schutzwürdig im Sinne der gesetzgeberischen Intention, dem Sinn und Zweck der Vergünstigung nach § 13 a ErbStG angesehen werden kann. 60

Vor dem Hintergrund dieser Zielsetzungen und dieses Schutzzwecks des § 13 a ErbStG kann es aber keinen Unterschied machen, ob der Schenker oder Erblasser in eigener Person zu mehr als 25 % am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Erwerbs beteiligt ist oder als Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in identischem Beteiligungsumfang Bruchteilseigentümer der Anteile an dieser Kapitalgesellschaft ist. In beiden Alternativen handelt es sich angesichts des Beteiligungsumfangs um eine unternehmerische Beteiligung und nicht lediglich um eine Kapitalanlage. Ein am Normzweck 61

orientierter sachlicher Grund, die Fälle unterschiedlich zu behandeln, ist nicht erkennbar.

5. Soweit die Finanzverwaltung in H 26 und R 53 Abs. 2 Satz 3 der ErbStR 2003 die Auffassung vertritt, eine über eine Personengesellschaft gehaltene „mittelbare“ Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erfülle nicht die gesetzlichen Voraussetzungen des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, da insoweit keine „unmittelbare“ Beteiligung am Nennkapital der Kapitalgesellschaft vorliege, wird diese formale Betrachtungsweise der durch § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vorgegebenen Vermögensstruktur der vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht gerecht. Sie lässt sich auch nicht aus den Gesetzesmaterialien oder aus dem Gesetzeszweck ableiten. 62

III. Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide sind daher entsprechend den vorstehend aufgeführten Grundsätzen zu ändern. Dem Kläger sind im Rahmen der einzelnen Schenkungssteuerbescheide für die übertragenen Kapitalgesellschaftsanteile an der A GmbH (Wert je Erwerber: 690.934 € bzw. 680.186 €), an der A-tec GmbH (Wert je Erwerber: 5.085 € bzw. 5.006 €) sowie an der B Verwaltungs-GmbH (Wert je Erwerber: 2.318 bzw. 2.281 €) je Erwerber der von ihm unwiderruflich beantragte anteilige Freibetrag in Höhe von 28.125,-- € sowie der Bewertungsabschlag in Höhe von 35% zu gewähren. 63

Die in diesem Umfang geänderten Bescheide sind dem Kläger nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils neu bekanntzugeben. 64

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 65

V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 Satz 1 ZPO. 66

VI. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Bislang liegt noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Frage vor, ob die Steuervergünstigungen des § 13 a ErbStG auch in den Fällen zu gewähren sind, in denen der Schenker lediglich über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft an der von dieser Personengesellschaft gehaltenen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, ob mithin auch in diesem Fall begünstigtes Vermögen im Sinne des § 13 a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG gegeben ist. 67

Zudem weicht das vorliegende Urteil von den Richtlinien der Finanzverwaltung ab, sodass auch aus diesem Grunde die Revisionszulassung geboten ist. 68