
Datum: 29.06.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1654/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0629.7K1654.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 38/17

Tenor:

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

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Gewährung der Steuerbefreiung nach §§ 13a, 13b Erbschaftsteuergesetz – ErbStG – auf den Wert des übertragenen Grundbesitzes im Zusammenhang mit der Übertragung des Kommanditanteils an der ... A GmbH & Co. KG.

Der Vater des Klägers, A1, war neben der Komplementärin, der A1 Verwaltungs-GmbH, der alleinige Kommanditist der ... A GmbH & Co. KG mit Sitz in B, G-Straße ... – kurz KG - (HRA 1 des Amtsgerichts C). Zudem war der Vater des Klägers einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der A1 Verwaltungs-GmbH, ebenfalls mit vorgenanntem Sitz in B – kurz GmbH - (HRB 2 des Amtsgerichts C). Die KG war die alleinige, im Grundbuch eingetragene Eigentümerin des Grundbesitzes G-Straße ... in B, der einen Buchwert von 140.000 € auswies (Verkehrswert ca. 600.000 €).

Mit notariellem Vertrag vom12.2013 (Ur-Nr. 3 des Notars K / M) brachte der Vater des Klägers durch Übertragung und Abtretung seinen Anteil an der GmbH zu Buchwerten in die KG ein (B. § 1 des Vertrags). Sodann übertrug die KG das Eigentum an dem Grundbesitz G-Straße ... in B auf den Vater des Klägers gegen Zahlung eines Betrags von 46.811 € für eine kleine freistehende Gewerbehalle (Fälligkeit 30.12.2013), der den Grundbesitz in sein Sonderbetriebsvermögen überführte (C. § 1 des Vertrags). Besitz, Nutzen und Lasten gingen

1

2

3

4

zum 30.12.2013, 24.00 Uhr auf den Vater des Klägers über (C. § 3 des Vertrags).

Sodann übertrug der Vater des Klägers im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich durch Abtretung seinen gesamten Kommanditanteil in Höhe von 75.000 € an der KG auf seinen Sohn, den Kläger (D. I. § 1 des Vertrags). Die Anmeldung der Übertragung des Kommanditanteils zur Eintragung in das Handelsregister datiert vom12.2013. 5

Unter D. I. § 1 Nr. 3 und 4 des Vertrags regelten die Vertragsparteien folgendes: 6

„3. Die Übertragung und Abtretung erfolgt mit dinglicher Wirkung zum Beginn des 01.01.2014, 00:01 Uhr („Übertragungstichtag“), jedoch aus Haftungsgründen unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Schenknehmers als Kommanditist der KG kraft Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister. 7

Vom Übertragungstichtag bis zur Eintragung der Sonderrechtsnachfolge im Handelsregister wird die übertragene Gesellschaftsbeteiligung an der KG vom Schenkgeber treuhänderisch gehalten. 8

4. Damit stehen dem Schenknehmer ab dem Übertragungstichtag die mit dem Gesellschaftsanteil an der KG verbundenen Gesellschaftsrechte in der KG zu. Der Schenknehmer ist ab diesem Tag am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der KG alleine beteiligt.“ 9

Die Anmeldung der Sonderrechtsnachfolge zum Handelsregister erfolgte ebenfalls am12.2013 und wurde am01.2014 im Handelsregister eingetragen (s. Handelsregisterauszug HRA 1 des Amtsgerichts C, Bl. 116 d. Gerichtsakten). 10

Schließlich schenkte der Vater des Klägers dem Kläger den in sein Sonderbetriebsvermögen überführten Grundbesitz G-Straße ... in B (D. II. § 1 des Vertrags), der diesen ebenfalls in sein Sonderbetriebsvermögen überführte. Besitz, Nutzen und Lasten gingen am 01.01.2014, 00:01 Uhr auf den Sohn über (D. II. § 5 des Vertrags). Die Beteiligten waren sich einig über den Eigentumsübergang und bewilligten und beantragten die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch (D. II. § 8 Nr. 1 des Vertrags). Die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch sollte ohne Zwischeneintragung des Vaters vorgenommen werden (D. II. § 8 Nr. 1 des Vertrags). 11

Der Beklagte erließ mit Datum vom 15.12.2015 gegen den Kläger einen Schenkungsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und setzte die Schenkungsteuer auf 22.000 € fest. Der Besteuerung legte er eine freigebige Zuwendung des Vaters des Klägers an den Kläger auf den 30.12.2013 im Wert des Grundbesitzes von 600.000 € zu Grunde. Den Wert des Grundstücks schätzte der Beklagte auf der Grundlage einer Beleihungswertermittlung vom 07.10.2008, welche einen Verkehrswert – ohne neue Gewerbehalle – in Höhe von 555.000 € auswies. Einen Freibetrag nach §§ 13a, 13b ErbStG gewährte er nicht. 12

Mit gleichem Datum erließ der Beklagte einen weiteren – nicht streitgegenständlichen - Schenkungsteuerbescheid auf den01.2014, mit dem er die Schenkung des KG?Anteils besteuerte. Insoweit setzte er die Schenkungsteuer auf 0 € fest (§ 13a ErbStG 19.639 €; Anrechnung Schenkungsteuer aus der Vorschenkung des Grundstücks 22.000 €). 13

Den Einspruch des Klägers gegen den Schenkungsteuerbescheid auf den 30.12.2013 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 29.05.2016 als unbegründet zurück. Zur 14

Begründung führte der Beklagte im Wesentlichen aus, dass der Freibetrag nach § 13a ErbStG nicht auf den Grundbesitzwert Anwendung finde, da der Grundbesitz nicht zusammen mit dem KG-Anteil übertragen worden sei. Schenkungsteuerlich gelte eine Grundstücksschenkung als ausgeführt, wenn die Vertragsparteien, die für die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben hätten und der Beschenkte auf Grund dieser Erklärungen in der Lage sei, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu bewirken. Voraussetzung sei die Auflassung im Sinne des § 925 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – und der Eintragungsbewilligung (§ 19 Grundbuchordnung). Der Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs sei schenkungsteuerlich unbeachtlich. Im Streitfall sei daher der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, der12.2013, der Zeitpunkt der Grundstücksschenkung. Da sich der übertragene Grundbesitz im Sonderbetriebsvermögen des Klägers befunden habe, sei die Schenkung des Grundbesitzes nur dann nach §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt, wenn das Grundstück im Zusammenhang mit dem Erwerb des Anteils an der Personengesellschaft übergehe. Die Schenkung des Gesellschaftsanteils an der KG sei im Streitfall jedoch erst am01.2014 mit der Eintragung ins Handelsregister erfolgt, so dass das Sonderbetriebsvermögen nicht zeitgleich übergegangen sei. Daher handele es sich um die Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes, dessen Erwerb nicht begünstigt sei. Soweit die Klägerseite auf das Treuhandverhältnis verweise, sei dieses für den Tatbestand der Schenkung sowie die Frage des Zeitpunktes der Ausführung der Schenkung unbeachtlich, da der Vater des Klägers als Schenker bei Eintragung im Handelsregister zivilrechtlicher Eigentümer des Betriebsvermögens und damit auch unmittelbar in der Rechtsstellung des auflösend bedingen Kommanditisten verbleibe.

Gegen die Einspruchsentscheidung hat der Kläger am 22.06.2016 Klage erhoben, mit der er die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG auch für den Grundbesitz begehrt. Soweit der Beklagte zur Begründung auf das BFH-Urteil vom 30.11.2009 (Az. II R 70/06, BFH/NV 2010, 900) verweise, sei der dort entschiedene Sachverhalt nicht auf den Streitfall übertragbar. Im Streitfall hätte der Beschenkte – anders als im Fall des BFH-Urteils - mit Beginn des 01.01.2014 über alle Gesellschaftsrechte einschließlich des Gewinnbezugsrechts und der stillen Reserven verfügen können. Daher sei der Beschenkte in der Lage gewesen, beim zuständigen Handelsregister die entsprechende Eintragung herbeizuführen. Das Treuhandverhältnis hätte gerade nicht dazu geführt, dass die Gesellschaftsrechte dem Schenker - bis zur Eintragung ins Handelsregister - zustehen würden. Daher sei der im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundbesitz zeitgleich mit dem Anteil an der KG auf den Kläger übertragen worden. 15

Der Kläger beantragt, 16

den Schenkungsteuerbescheid vom 15.12.2015 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 25.05.2016 dahingehend zu ändern, dass ein Freibetrag gemäß § 13a ErbStG gewährt und die Schenkungsteuer auf 0 € herabgesetzt wird, 17

im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Der Beklagte nimmt zur Begründung Bezug auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass sich aus den vertraglichen Vereinbarungen ergebe, dass die dingliche Übertragung des Gesellschaftsanteils unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung im 21

Handelsregister stehe, so dass die Grundsätze des BFH-Urteils vom 30.11.2009 (Az. II R 70/06, BFH/NV 2010, 900) anzuwenden seien.

In der mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten Einigkeit darüber erzielt, dass für Zwecke der Schätzung im hiesigen Verfahren von einem Grundstückswert von 600.000 € ausgegangen werde. 22

Entscheidungsgründe 23

Die zulässige Klage ist unbegründet. 24

Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid vom 15.12.2015 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 25.05.2016 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Zu Recht hat der Beklagte für die Schenkung des Grundbesitzes G-Straße ... in B auf den 30.12.2013 keinen Freibetrag nach §§ 13a, 13b ErbStG in der im Streitjahr geltenden Fassung gewährt. 25

I. Auf den 30.12.2013 hat der Vater des Klägers dem Kläger den Grundbesitz G-Straße ... in B im Wege einer freigebigen Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG übertragen, da zu diesem Zeitpunkt die Zuwendung an den Kläger bereits ausgeführt war (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). 26

1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Bei der Frage nach dem Gegenstand der Zuwendung ist maßgebend, was nach der Schenkungsabrede geschenkt werden sollte und worüber der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker tatsächlich und rechtlich endgültig verfügen kann. Entscheidend ist, was dem Bedachten nach dem Willen des Zuwendenden verschafft werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 5.04.1989 II R 45/86, BFH/NV 1990, 506, m.w.N.). Eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist. Dies erfordert, dass der Empfänger über das Zugewendete im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann. Dafür, ob dies der Fall ist, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtslage an (vgl. BFH-Urteile vom 22.08.2007 II R 33/06, BFHE 218, 403, BStBl II 2008, 28; vom 16.01.2008 II R 10/06, BFHE 220, 513, BStBl II 2008, 631). Die Schenkungsteuer entsteht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Die Zuwendung ist ausgeführt, wenn der Beschenkte erhalten hat, was ihm nach der Schenkungsabrede verschafft werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 6.03.1985 II R 19/84, BFHE 143, 291, BStBl II 1985, 382). 27

Bei Grundstücksschenkungen hat die Rechtsprechung den Schenkungszeitpunkt jedoch insoweit vor die Rechtsänderung im Grundbuch (§ 873 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB -) vorverlagert, als dass ein Schenkungsversprechen über ein Grundstück ausgeführt ist, wenn die Vertragspartner die für die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch erforderlichen Erklärungen in gehöriger Form abgegeben haben und der Beschenkte aufgrund dieser Erklärungen in der Lage ist, beim Grundbuchamt die Eintragung der Rechtsänderung zu beantragen. Damit hat der Schenker alles zur Bewirkung der Leistung Erforderliche getan (ständige Rspr. seit BFH-Urteil vom 14.07.1982 II R 16/81, BFHE 136, 501, BStBl II 1983, 19; im Anschluss vgl. nur BFH-Urteile vom 25.09.1990 II R 150/88, BFHE 163, 214, BStBl II 1991, 320 und vom 24.07.2002 II R 33/01, BFHE 199, 25, BStBl II 2002, 781). Demnach ist für die Ausführung der Grundstückszuwendung Voraussetzung, dass die Auflassung (§ 925 BGB) beurkundet 28

worden ist und der Schenker die Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch bewilligt hat (§ 19 der Grundbuchordnung).

2. Im Streitfall ist daher die Schenkung bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, am ...12.2013, ausgeführt, da der Vater des Klägers unter D. II. § 8 Nr. 1 des Vertrags die Auflassung erklärt und die Eintragung der Rechtsänderung ins Grundbuch bewilligt hat. 29

II. Das übertragene Grundstück hat der Beklagte gemäß § 162 Abs. 5 AO im Schätzungswege auf den 30.12.2013 (§ 11 ErbStG) zutreffend mit 600.000 € bewertet (§ 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG), was zwischen den Beteiligten unstreitig ist. 30

III. Eine Steuervergünstigung für inländisches Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG ist für die o.g. Schenkung des im Sonderbetriebsvermögen des Vaters des Klägers befindlichen Grundbesitzes G-Straße ... in B jedoch nicht zu gewähren. 31

1. Nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG kommen die Steuervergünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG für inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb u.a. eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Betracht. Die Steuervergünstigungen sind nur zu gewähren, wenn das von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Rechtsträger den Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erfüllt (vgl. zu § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F.: BFH-Urteile vom 10.12.2008 II R 34/07, BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312; vom 23.02.2010 II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, und vom 16.05.2013 II R 5/12, BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635). 32

Der Tatbestand des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ist danach erfüllt, wenn der Erwerber Mitunternehmer im ertragsteuerrechtlichen Sinn geworden ist (vgl. zur Übertragung unter Nießbrauchvorbehalt: BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 5/12 BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635 unter II.1. m.w.N.). Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann nur sein, wer zum einen zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und zum anderen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des Handelsgesetzbuchs oder der gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 BGB. Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich des Geschäftswertes vermittelt (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 5/12 BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635 unter II.1. m.w.N. und vom 01.10.2014 II R 40/12, BFH/NV 2015, 500 unter II.3.). 33

Bei der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens ist es nach höchstrichterlicher Rechtsprechung des BFH, der der Senat folgt, für die Gewährung der Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG Voraussetzung, dass diese gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden (s. Grundsatzurteil des BFH-Urteil vom 20.03.2002 II R 53/99, BStBl II 2002, 441 zu § 13a Abs. 2a ErbStG 1974; vom 18.08.2005 II B 90/04, BFH/NV 2006, 62 zu § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG 1996). Denn durch die alleinige Übertragung des Sonderbetriebsvermögens geht nicht die Rechtsstellung des Schenkers als Mitunternehmer auf den Bedachten über, da die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative ermöglicht. Diese Betrachtungsweise gilt wegen des Begünstigungscharakters der §§ 13a, 13b ErbStG auch in den Fällen, in denen es im Rahmen eines einheitlichen Vertragswerks nur zu einer 34

begrenzt zeitlich versetzten Übertragung des Sonderbetriebsvermögens und des Mitunternehmeranteils kommt (krit. dazu: Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, 52. EGL 1/2017, Rn. 128 m.w.N. aus der Rspr.).

2. Im Streitfall ist das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück nicht gleichzeitig mit dem Kommanditanteil an der KG auf den Kläger übertragen worden. Zwar haben die Vertragsparteien unter D. I. § 1 Nr. 3 des Vertrags vereinbart, dass der Kläger vom Tag des Vertragsschlusses, dem12.2013, an sämtliche Gesellschaftsrechte in der KG zustehen, er also von diesem Tag an am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der KG alleine beteiligt ist, jedoch fehlt es an der zivilrechtlichen Gesellschafterstellung des Klägers zu diesem Zeitpunkt (....12.2013). Die Parteien haben unter D. I. § 1 Nr. 3 des Vertrags ausdrücklich aufschiebend bedingt vereinbart, dass die dingliche Wirkung der Übertragung und Abtretung des Kommanditanteils aus Haftungsgründen – abweichend vom Übertragungsstichtag 01.01.2014 – erst mit Eintragung des Klägers im Handelsregister als Kommanditist kraft Sonderrechtsnachfolge erfolgen soll. Diese Eintragung wurde erst am01.2014 vorgenommen, so dass der Kläger erst ab diesem Tag zivilrechtlich Kommanditist der KG geworden ist. Zwar ist es in der höchstrichterlichen Rechtsprechung anerkannt (vgl. nur BFH-Urteil vom 30.11.2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900 unter II.1.a. m.w.N.), dass für die Ausführung einer Schenkung einer Kapitalbeteiligung an einer KG der Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags zwischen Schenker und Beschenktem maßgebend ist, wenn der Beschenkte in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss oder rückwirkend in die Gesellschaft eintritt. Dies gilt aber nicht, wenn die Schenkung zwar schuldrechtlich mit Datum des Übertragungsvertrags, dinglich jedoch unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung als Kommanditist in das Handelsregister erfolgen sollte. In diesen Fällen ist sie schenkungsteuerlich gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 4 des Bewertungsgesetzes - BewG - bis zum Bedingungseintritt nicht zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2009 II R 70/06, BFH/NV 2010, 900 unter II.1.b.aa. m.w.N.). Wegen der klaren Formulierung unter D. I. § 1 Nr. 3 des Vertrags kann auch im Wege der Vertragsauslegung kein abweichender Wille der Vertragsparteien festgestellt werden. Im Übrigen entspricht die Formulierung dem Willen der Vertragsparteien, die dingliche Wirkung der Anteilsübertragung bis zur Handelsregistereintragung des Klägers als Kommanditist hinauszuschieben, gerade um etwaige Haftungsrisiken nach § 176 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches - HGB - (vgl. BGH-Urteil vom 21.03.1983 II ZR 113/82, NJW 1983, 2258; zum Meinungsstand in der Lit. vgl. Haas/Mock in Röhrich/Graf von Westphalen, HGB, 4. Aufl. 2014, § 176 Rn. 35ff.; Thiessen in Großkomm. HGB, 5. Aufl. 2015, § 176 Rn. 135) zu vermeiden. Gerade aus diesem Grund haben die Vertragsparteien im Anschluss ein schuldrechtliches Treuhandverhältnis vereinbart.

Soweit der Kläger die Ansicht vertritt, dass das BFH-Urteil vom 30.11.2009 (II R 70/06, BFH/NV 2010, 900) einen vom Streitfall abweichenden Sachverhalt betrifft und daher nicht angewandt werden könne, trifft dies im Ergebnis nicht zu. Es ist zwar zutreffend, dass in dem vom BFH entschiedenen Fall, die aufschiebende Bedingung, also die Eintragung im Handelsregister, für den Eintritt der dinglichen Wirkung der Anteilsübertragung letztlich nicht eingetreten ist und auch die Übertragung der Mitgliedschaftsrechte nach dem Gesellschaftsvertrag unter der aufschiebenden Bedingung der Handelsregistereintragung stand, so dass eine Schenkungsteuer mangels Ausführung der Schenkung nach §§ 7 Abs. 1 Nr. 1, 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nicht entstanden ist. Gleichwohl können die in dem o.g. Urteil dargelegten Grundsätze, die der Senat für zutreffend hält, auf die Frage, wann im Rahmen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ein Anteil an einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erworben wurde, angewandt werden. Denn auch insoweit bedarf es einer zivilrechtlichen Gesellschafterstellung des Beschenkten und nur darüber hinaus auch der

Stellung als Mitunternehmer (vgl. auch Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, 52. EGL 1/2017, Rn. 130).

Schließlich führt auch die Vereinbarung des Treuhandverhältnisses zwischen den Vertragsparteien bis zur Eintragung des Klägers als Kommanditist im Handelsregister (s. D. I. § 1 Nr. 3 des Vertrags) zu keinem anderen Ergebnis. Diese sog. „Vereinbarungstreuhand“, die in der zivilrechtlichen Literatur zur Vermeidung möglicher Haftungsrisiken nach § 176 Abs. 2 HGB empfohlen wird, wirkt lediglich auf schuldrechtlicher Ebene zwischen den Vertragsparteien und nimmt die schuldrechtlichen Übertragungsfolgen vorweg (so K. Schmidt in Münchener Kommentar, HGB, § 176 Rn. 31 und vor § 230 Rn. 54 jeweils m.w.N., dem folgend: Haas/Mock in Röhrich/Graf von Westphalen, HGB, 4. Aufl. 2014, § 176 Rn. 35, 44). Eine dingliche Wirkung geht von ihr gerade nicht aus. 37

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 38

V. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. 39