
Datum: 24.05.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1771/11 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0524.3K1771.11ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

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

Tatbestand

- Streitig ist, ob für die Übertragung eines mit einem Nießbrauchrecht belasteten Kommanditanteils die Steuerbegünstigung gemäß § 13a Erbschaftsteuergesetz in der bis zum 31.12.2008 geltenden Fassung (ErbStG a. F.) anzuwenden ist. 1 2
- Die Eltern der Kläger, I F und H F, waren Kommanditisten der I F GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG) mit je einer Einlage von 1.050.000 DM (I F) bzw. 450.000 DM (H F). Komplementärin ist die F GmbH, die mit einer Einlage von 0 DM an der KG beteiligt ist. 3
- Mit Vertrag vom 29.12.2006 übertrugen die Eheleute F ihre Kommanditanteile an ihre Kinder, die Kläger. H F übertrug ihren Anteil von insgesamt 450.000 DM in Höhe von 75.000 DM an den Kläger zu 1) und in Höhe von 375.000 DM an die Klägerin zu 4). I F trat seinen Kommanditanteil von insgesamt 1.050.000 DM in Höhe von 300.000 DM an den Kläger zu 1) und in Höhe von jeweils 375.000 DM an die Klägerinnen zu 2) und 4) ab. Die Privatkonten wurden nicht mit übertragen. Die Übertragung erfolgte unter dem Vorbehalt des lebenslänglichen Nießbrauchs an den Kommanditeinlagen, und zwar in der Weise, dass der Nießbrauch eines jeden Berechtigten bis zu seinem Tode dauert, für die Zeit ab Erlöschen des Nießbrauches erhält der überlebende Ehepartner für die Dauer seines Lebens den Nießbrauch gleichen Inhalts, sodass der Nießbrauch deshalb insgesamt mit dem Tode des 4

Längstlebenden der Eheleute H F und I F endet. Weiter war vereinbart, dass die Kläger nicht berechtigt sind, über die Kommanditanteile unter Lebenden und von Todes wegen zu verfügen, solange ihre Eltern H F und I F leben, außer durch Übertragung auf Mitgesellschafter oder Abkömmlinge des I F. Weiter sind verschiedene Fälle geregelt, in denen die Rückübertragung der übertragenen Kommanditanteile von H F und I F von den Klägern verlangt werden kann. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 29.06.2006 (UR-Nr. 459/2006 des Notars N1 in B) Bezug genommen.

Mit Vertrag vom 30.03.2007 schlossen die Kläger und ihre Eltern einen Ergänzungsvertrag, in dem § 6 wie folgt zur Klarstellung ergänzt wurde: 5

„H F und I F übertragen ihre Kommanditanteile ein jeder zu je 1/4 auf jedes der Kinder. 6

Die Gesellschafterverfügungskonten werden im gleichen Verhältnis mit übertragen. Die Privatkonten werden nicht mit übertragen.“ 7

Wegen der Einzelheiten wird auf den Ergänzungsvertrag vom 30.03.2007 (UR-Nr. 120/2007 des Notars N1 in B) Bezug genommen. 8

Der Kläger zu 1) ist seit 23.12.1998 neben seinem Vater allein geschäftsführungs- und allein vertretungsberechtigter Geschäftsführer der F GmbH und im Besonderen für die Führung der Geschäfte der KG verantwortlich. Anteilseigner zum Zeitpunkt der Übertragung der Kommanditbeteiligungen waren die Eltern der Kläger und der Kläger zu 1). Zwischen der KG und dem Kläger zu 1) besteht außerdem ein Beratervertrag, der ausdrücklich mit Nachtrag vom 29.12.2006 von der KG, vertreten durch die F GmbH, diese wiederum vertreten durch ihre Geschäftsführer I F und G F, bestätigt und darüber hinaus bis zum 31.12.2011 verlängert worden ist. Wegen der Einzelheiten wird auf den Geschäftsführervertrag vom 28.12.1998 und den Beratervertrag vom 18.09.1999 einschließlich Nachträgen vom 05.07.2005 und 29.12.2006 Bezug genommen (Betriebsprüfungsakte für Kläger zu 1). 9

Zusammen mit Eingang der Schenkungsteuererklärung sowie der Erklärung der Schenkerin H F, dass für die Schenkung der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 ErbStG a. F. in Anspruch genommen werde, setzte der Beklagte für die Schenkung der Kommanditanteile der Mutter an die Kläger Schenkungsteuer von einem Wert des Erwerbs von jeweils 555.764 Euro unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 16 ErbStG a. F. in Höhe von 205.000 Euro und eines Freibetrages nach § 13a ErbStG a. F. von 231.080 Euro von einem steuerpflichtigen Erwerb von 119.600 Euro auf 13.156 Euro fest, wovon nach § 25 ErbStG a. F. 9.747 Euro wegen des Nießbrauchs gestundet wurden. Der Beklagte folgte insoweit auch den Erklärungen der Kläger, in denen davon ausgegangen wird, dass ihnen von den Anteilen ihrer Mutter je 1/4 zugewendet worden ist. Wegen der Einzelheiten wird auf die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Schenkungsteuerbescheide vom 04.08.2008 Bezug genommen. 10

Auf den Einspruch der Kläger änderte der Beklagte mit Bescheiden vom 27.08.2008 die Schenkungsteuerfestsetzungen aus hier nicht mehr streitigen Gründen, wobei es bei der festgesetzten Schenkungsteuer in Höhe von jeweils 13.156 Euro verblieb. Lediglich der Stundungsbetrag wurde anders berechnet, nämlich mit 10.454 Euro. Wegen der Einzelheiten wird auf die Schenkungsteuerbescheide vom 27.08.2008, weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehend, Bezug genommen. 11

In der Folgezeit fand bei den Klägern eine Betriebsprüfung wegen Schenkungsteuer statt. Dort wurde festgestellt, dass in dem Gesellschaftsvertrag der I F GmbH & Co. KG, den 12

noch die Eheleute I F und H F als Kommanditisten und die F GmbH als Komplementärin am 29.12.2006, dem Tag der Übertragung der Kommanditbeteiligungen, beschlossen haben, unter anderem folgendes geregelt ist:

„Das Stimmrecht der Gesellschafter entspricht ihrem Anteil am Gesellschaftskapital. Hat ein Gesellschafter einen Gesellschafterstamm gebildet, so hat dieser eine Stimme. 13

Solange ein Nießbrauchsrecht besteht, steht das Stimmrecht dem Nießbraucher zu“ (§ 9 Nr. 6 Gesellschaftsvertrags). 14

Weiter regelten sie, dass jede natürliche Person, die Gesellschafter ist, verpflichtet ist, entweder den Güterstand der Gütertrennung zu vereinbaren oder einen Ehevertrag zu schließen, nach welchem unter grundsätzlicher Aufrechterhaltung der Zugewinnngemeinschaft das Mitgliedschaftsrecht an dieser Gesellschaft bei der Ermittlung des Zugewinnanspruchs außer Ansatz bleibt (§ 8 Nr. 2a und b des Vertrags). 15

Der Vertrag kann erstmalig nach dem Tod beider Eheleute I F und H F mit einer Frist von 12 Monaten gekündigt werden (§ 17 Nr. 1 Satz 1 des Vertrages).“ Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 29.12.2006 Bezug genommen. 16

Die Betriebsprüfung vertrat die Auffassung, dass es im vorliegenden Fall an einer Mitunternehmerinitiative der Beschenkten fehle. Aufgrund der Aushöhlung der Kommanditistenstellung durch die Vorenthaltung des Stimm- und Widerspruchsrechts in der Gesellschafterversammlung sei die Position der Beschenkten in der KG so geschwächt, dass von einer Mitunternehmerschaft mangels Mitunternehmerinitiative nicht mehr gesprochen werden könne. Es komme deswegen nicht mehr darauf an, ob die Beschenkten ein Mitunternehmerrisiko tragen würden. Die Beschenkten seien durch die Schenkung zwar zivilrechtlich Gesellschafter, jedoch steuerlich nicht Mitunternehmer geworden. Auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10.12.2008 (II R 34/07, BStBl II 2009, 312) werde Bezug genommen. 17

Dies habe zur Folge, dass weder der Freibetrag für Betriebsvermögen gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a. F. noch der Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG a. F. zu gewähren seien. Wegen der Einzelheiten wird auf die Betriebsprüfungsberichte vom 21.04.2009 für die Kläger Bezug genommen. 18

Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und änderte die Schenkungsteuerbescheide und versagte den bisher nach § 13a ErbStG a. F. gewährten Freibetrag. Er setzte die Schenkungsteuer ausgehend von einem Wert des Erwerbs von 555.764 Euro abzüglich des Freibetrags nach § 16 ErbStG a. F. in Höhe von 205.000 Euro von einem steuerpflichtigen Erwerb von 350.700 Euro auf jeweils 52.605 Euro fest, der Stundungsbetrag nach § 25 ErbStG a. F. wurde mit jeweils 17.595 Euro ermittelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Schenkungsteuerbescheide vom 22.04.2010 Bezug genommen. 19

Die Kläger legten Einspruch ein. Entscheidend sei das Gesamtbild, ob eine Mitunternehmerstellung der Kläger begründet worden sei. Je stärker das Mitunternehmerrisiko vorhanden sei, umso geringere Anforderungen seien an die Mitunternehmerinitiative zu stellen, während umgekehrt auch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko kompensiere. Beide Merkmale müssten also nicht in gleichstarker Ausprägung gegeben sein, dürften aber nicht gänzlich entfallen. Im Streitfall liege Mitunternehmerinitiative vor. Die Regelung in § 9 Nr. 6 20

des Gesellschaftsvertrags beziehe sich nur auf das Stimmrecht des Nießbrauchers in den Gesellschafterversammlungen. Die Berechtigung zur Einberufung von Gesellschafterversammlungen obliege jedoch weiterhin den Gesellschaftern, das seien hier die Nießbrauchbesteller. So sei es den Nießbrauchern nicht möglich, den Gesellschaftsvertrag und entsprechende Regelungen, die unmittelbar den Gesellschaftsanteil betreffen, einseitig zu ändern. Die Nießbraucher hätten auch keinen Einfluss auf die Regelungen der §§ 12 bis 16 des Gesellschaftsvertrags betreffend Änderungen des Gesellschafterbestandes/Abfindungsguthaben, um damit aufgrund des Nießbrauchsrechts seine Rechtsstellung stärker auszugestalten.

Die Bestellung des Nießbrauchs zu Gunsten der Eheleute I F und H F als Übergeber der Kommanditanteile habe insgesamt lediglich dem Zweck zur Sicherung der Fruchtziehung aus den Gesellschaftsanteilen gedient. Die restlichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag und auch im Übertragungsvertrag machten deutlich, dass die künftige Sicherung der Gesellschaftsanteile im Familienverbund und nicht die weitere „Machtstellung der Übertragsgeber“ im Vordergrund stehen solle. Wegen der langjährigen Geschäftsführerstellung des Klägers zu 1) seien die entsprechenden Vereinbarungen so ausgestaltet worden, dass auch die weitergehende Geschäftsführung im Einvernehmen mit den weiteren Übertragnehmern bei ihm verbleibe und somit die Übertragsgeber altersbedingt auf eine aktive Geschäftsführung verzichten, damit der Bestand der Gesellschaft auch weiterhin durch die Geschäftsführung des Klägers zu 1) als Vertreter der Übertragsnehmer gewährleistet sei. 21

Soweit sich der Beklagte auf das Urteil des BFH vom 10.12.2008 berufe, sei darauf zu verweisen, dass der dort zu beurteilende Sachverhalt mit dem im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar sei. Im hier vorliegenden Sachverhalt sei anders als in dem vom BFH entschiedenen Fall, von den Beschenkten den Schenkern keine Stimmrechtsvollmacht erteilt worden. Bereits vor der Übertragung der Kommanditanteile sei im Gesellschaftsvertrag vom 29.12.2006 eine Stimmrechtsregelung in der Form enthalten gewesen, dass, solange ein Nießbrauchsrecht bestehe, das Stimmrecht dem Nießbraucher zustehe. Eine Mitwirkung der Beschenkten zur Übertragung der Stimmrechte habe somit aktiv nicht stattgefunden. Durch Annahme des Vertrages in Form der Übertragung der KG-Anteile vom 29.12.2006 in Kenntnis des bestehenden KG-Vertrags hätten die Beschenkten als erste Rechtshandlung durch Anerkennung des KG-Vertrags dieser Stimmrechtsregelung zugestimmt und somit dadurch bereits Mitunternehmerinitiative entfaltet. Dieses aktive Mitwirken werde dokumentiert durch den Nachtrag zum Beratervertrag vom 29.12.2006. Die zukünftigen Kommanditisten hätten der Geschäftsführung der KG durch den Kläger zu 1) im Rahmen des Beratervertrages vom 18.09.1999 und in Kenntnis des gleichlautenden Geschäftsführervertrages mit der F GmbH vom 28.12.1998 mit entsprechenden Nachträgen sowie einer Verlängerung dieser Verträge mit erstmaligen Kündigung zum 30.12.2011 zugestimmt. Nur unter dieser Bedingung habe die Unterzeichnung der Anteilsübertragung und der damit einhergehenden Pflichtteilsverzichtserklärung stattgefunden. Der BFH führe in seinem Urteil vom 10.12.2008 aus, dass mit Mitunternehmerinitiative insbesondere die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen bedeute, ausreichend sei schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) zustünden. Durch die Regelung im Geschäftsführervertrag des Klägers zu 1) mit entsprechenden Nachträgen sowie dem Beratervertrag für die KG unter Mitwirkung der zukünftigen Kommanditisten seien die Minimalanforderungen erfüllt. Kontroll- und Widerspruchsrechte laut HGB seien gleichfalls gegeben und seien auch im Gesellschaftsvertrag nicht ausgehebelt worden. Auch die tatsächliche Übung auf Seiten der 22

Gesellschafter durch Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen (siehe die Gesellschafterbeschlüsse aus 2007 und 2008) dokumentiere die Mitunternehmerinitiative der Kommanditisten. Es sei darauf zu verweisen, dass nach alledem die Regelung im Gesellschaftsvertrag in § 9 Nr. 6 nur als „Kontrollinstrument“ der Nießbraucher gedacht sein solle. Der Nießbraucher habe aufgrund der vertraglichen Regelungen nicht die Möglichkeit, die Gesellschaft zu ändern, sei es den Gesellschaftszweck, sei es den Gesellschaftsvertrag als solchen. Diese essenziellen Gesellschafterrechte stünden zweifelsfrei nur den Übertragsnehmern zu. Die Beschenkten trügen im Streitfall sowohl Mitunternehmermerrisiko als auch entfalteten sie Mitunternehmerinitiative, sodass § 13a ErbStG a. F. anzuwenden sei.

Im Übrigen hätten die Kommanditisten in den Verlustjahren zu Lasten ihrer Kapitalkonten Entnahmen der Nießbraucher zugelassen. Da hierfür die Zustimmung der Kommanditisten erforderlich sei, spreche dies für eine Mitunternehmerinitiative. 23

Mit Einspruchsentscheidungen vom 18.04.2011, auf die im Einzelnen Bezug genommen wird, wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück; die Bescheide stehen weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Voraussetzungen von § 13a ErbStG a. F. lägen nicht vor. Die Kläger seien nicht als Mitunternehmer anzusehen. Das Stimmrecht stünde dem Nießbraucher zu. Zusammen mit den im Gesellschaftsvertrag getroffenen weiteren Regelungen hinsichtlich der Verfügungs-, Beleihungs-, Abfindungs- und Kündigungsrechte zu Ungunsten der Gesellschafter höhle der vereinbarte Nießbrauch zu Gunsten der Schenkerin die Stellung der Gesellschafter und damit die Stellung der Kläger soweit aus, dass nicht mehr von an die Rechte der Kommanditisten angenäherten Rechten gesprochen werden könne. Da die geänderten gesellschaftsvertraglichen Regelungen zu Ungunsten der Kläger bereits vor Übertragung der Gesellschaftsanteile an diese geregelt worden seien, hätten die Kläger die Einschränkung ihrer Rechte nicht aktiv begleitet. Die den Klägern auch als Nießbrauchsbestellern verbleibenden Rechte nach §§ 716 ff. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) und die zivilrechtlich eingeschränkten Möglichkeiten des Nießbrauchs führten nicht zu Mitwirkungsrechten der Kläger, die eine Mitunternehmerinitiative begründeten. Neben den Nießbrauchsregelungen seien gesellschaftsvertraglich weitergehende Regelungen getroffen worden, die die Stellung der Nießbraucherin im Paket deutlich verbesserten. 24

Auch die Geschäftsführerstellung des Klägers zu 1) führe nicht zu einer abweichenden Beurteilung des Sachverhalts für schenkungsteuerliche Zwecke. Aufgrund eines schuldrechtlichen Dienst- oder Beratungsvertrags liege ein anderer Rechtsgrund für etwaige Einflussnahmemöglichkeiten vor. Rechte und Möglichkeiten, die dem Kläger zu 1) als Geschäftsführer zustünden, resultierten nicht aus seiner Mitunternehmerstellung, sondern aus einem anderen Rechtsgrund. Hinsichtlich der Kläger zu 2) bis 3) führt der Beklagte aus, dass auch die Geschäftsführerstellung des Klägers zu 1) nicht zu einer abweichenden Beurteilung des Sachverhalts für schenkungsteuerliche Zwecke führe. Aufgrund dieses schuldrechtlichen Dienst- oder Beratungsvertrages liege ein anderer Rechtsgrund für etwaige Einflussnahmemöglichkeiten des Klägers zu 1) vor. Dass dieser als Geschäftsführer Entscheidungen im Sinne der Kommanditisten treffe, führe ebenfalls nicht zum Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative der weiteren Kommanditisten, also der Kläger zu 2) bis 4). 25

Mit der Klage ergänzen und vertiefen die Kläger ihr Vorbringen. 26

Außerdem beziehen sie sich auf das Urteil des BFH vom 16.01.2008 (II R 10/06, BStBl. II 2008, 631), mit dem der BFH entschieden hat, dass mit der schenkweisen Einräumung einer Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil, die nicht die Voraussetzungen einer atypischen Unterbeteiligung erfüllt, noch kein Vermögensgegenstand zugewendet werde. Sie vertreten hierzu die Auffassung, dass analoge Anwendung der in diesem Urteil entwickelten 27

Rechtsgrundsätze zu fragen sei, ob zum Zeitpunkt der Übertragung der Kommanditbeteiligungen an die Kläger überhaupt eine Bereicherung erfolgt sei. Die Kläger tragen vor, dass bei fehlender ertragsteuerlicher Mitunternehmerstellung wegen fehlender Mitunternehmerinitiative nach diesem Urteil keine Zurechnung zu Betriebsvermögen gemäß § 97 Abs. 1 Satz 5 Bewertungsgesetz (BewG) fingiert werden könne. Dies habe zur Folge, dass lediglich spätere Gewinne und Anteile an Liquidationserlösen freigebige Zuwendungen gemäß § 7 ErbStG darstellen könnten. Die Zuwendungen seien aufschiebend bedingt und könnten erst dann berücksichtigt werden, wenn die Schenkung mit der Ausschüttung der Gewinne und der Auskehrung der Erlöse ausgeführt werde, somit erst mit Beendigung des Nießbrauchsrechts bzw. Verzicht auf Stimm- und Verwaltungsrecht seitens des Nießbrauchers. Die Übertragung der Gesellschaft der Kommanditbeteiligungen bei fehlender Mitunternehmerstellung der Kommanditisten sei ein nicht steuerbarer Vorgang. Weitere Voraussetzung sei das Vorliegen einer Bereicherung.

Gehe man mit der Finanzverwaltung davon aus, dass im Streitfall zwar zivilrechtlich das Eigentum an den Kommanditbeteiligungen übergegangen sei, der jeweilige Gesellschaftsanteil jedoch wegen der fehlenden Mitunternehmerstellung und der damit verbundenen Verfügungsbeschränkungen wirtschaftlich nicht übergegangen sei, sei er bewertungsrechtlich mit 0 Euro zu bewerten. Im Streitfall seien Kommanditbeteiligungen gegen Nießbrauchsrechte übertragen worden. Die Kommanditbeteiligungen seien selbständige Vermögensgegenstände, die jedoch wegen der Einschränkungen im Gesellschaftsvertrag erst mit der Beendigung des Nießbrauchsrechtes bzw. bei Verzicht auf Stimm- und Verwaltungsrechte seitens des Nießbrauchers zu einem Bereicherungsvorgang führten. Gerade die Frage der beschenkten zustehenden mitgliedschaftlichen Rechte führe laut Auffassung des BFH im Urteil vom 16.01.2008 (a. a. O.) zur Annahmen einer typischen oder atypischen (mit Mitunternehmerinitiative) begründeten Beteiligung. Es könne keinen Unterschied machen, ob es sich wie im Streitfall um Kommanditbeteiligungen handele oder wie in dem zitierten Urteil des BFH um Unterbeteiligungen und Kommanditbeteiligungen. Der Bereicherungstatbestand erfordere nach der Rechtsprechung des BFH, dass der Empfänger oder das zugewendete (hier Kommanditanteile) im Verhältnis zum Leistenden tatsächlich und rechtlich frei verfügen könne. Aufgrund des bestehenden Nießbrauchsrechtes und der gesellschaftsvertraglichen Regelungen habe im Streitfall zu Gunsten der Zuwendungsempfänger keine freie Verfügungsmacht bestanden, sodass eine Bereicherung nicht vorliege bzw. mit 0 Euro bewertet werden müsse.

28

Weiter werde auf das Urteil des BFH vom 24.01.2012 (IX R 51/10, BStBl. II 2012, 308) hingewiesen, in dem der BFH zu der Auffassung gelange, dass übertragene Gesellschaftsanteile im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) dem Nießbraucher zuzurechnen seien, weil dieser nach dem Inhalt der getroffenen Abreden alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen könne. Bei analoger Anwendung des Urteils auf die Übertragung von Kommanditbeteiligungen gegen Vorbehalt Nießbrauch und fehlender Stimm- und Verwaltungsrechte müsse man auch im Streitfall zu dem Ergebnis kommen, dass über die Zurechnungsvorschriften des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO kein Übergang auf die Kläger stattgefunden habe. Wenn ein Gesellschaftsanteil unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs „unentgeltlich“ übertragen worden sei, fehle es am Erwerb der Kommanditanteile, wenn die übertragenen Kommanditanteile als wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO dem Vorbehaltsnießbraucher zuzurechnen seien, insoweit werde nochmals auf das Urteil des BFH vom 10.12.2008 (a. a. O.) Bezug genommen.

29

Die Kläger beantragen,	
die Bescheide vom 04.08.2008, vom 27.08.2008 und vom 22.04.2010 sowie die Einspruchsentscheidungen vom 18.04.2011 aufzuheben,	31
hilfsweise die Bescheide vom 22.04.2010 und die Einspruchsentscheidungen vom 18.04.2011 aufzuheben,	32
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	33
Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen,	35
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	36
Der Beklagte bezieht sich zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidungen. Zu dem Urteil des BFH vom 16.01.2008 (II R 10/06, a. a. O.) trägt der Beklagte vor, dass im dem vom BFH entschiedenen Fall die Frage behandelt worden sei, ob die schenkweise Einräumung einer einfachen (keiner atypischen) Unterbeteiligung eine Zuwendung eines Vermögensgegenstandes im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG darstelle und damit der Schenkungsteuer unterliege. Im Streitfall sei die Frage vom BFH verneint worden, weil lediglich ein Geflecht schuldrechtliche Ansprüche bestanden habe, dass noch keinen Zuwendungsgegenstand darstelle. In dem hier zu entscheidenden Fall seien jedoch nicht nur schuldrechtliche Ansprüche begründet worden, sondern es seien Kommanditanteile übertragen worden, der einen selbständigen Vermögensgegenstand darstelle. Die Frage nach dem Verbleib der mitgliedschaftlichen Rechte, der für den BFH ausschlaggebend für die Annahme oder Nichtannahme einer atypischen Unterbeteiligung und damit einer einem Stammrecht vergleichbaren Rechtsposition war, stelle sich hier nicht. Die Kläger seien deswegen bereichert. Auch der Rückgriff auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG, dem der BFH in einem zweiten Schritt geprüft habe, führe nicht zu einem anderen Ergebnis. Durch die fingierte Zurechnung von Betriebsvermögen beim Beschenkten unter der Voraussetzung der Mitunternehmerschaft werde unter schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten ausnahmsweise ein Zuwendungsgegenstand angenommen, obwohl kein solcher vorhanden sei. Im hier zu entscheidenden Fall sei Zuwendungsgegenstand (der Kommanditanteil) vorhanden. Der Umkehrschluss (keine Mitunternehmerschaft = kein Zuwendungsgegenstand) sei unzulässig. Er würde eine „Hinwegfingierung“ des Zuwendungsgegenstandes bedeuten, für die aber ein gesetzgeberischer Wille nicht ansatzweise zu erklären sei. Hinsichtlich des Gesichtspunktes des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO sei darauf hinzuweisen, dass das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht grundsätzlich an zivilrechtliche Gegebenheiten anknüpfe und nur ausnahmsweise steuerrechtliche Besonderheiten wie z. B. das Institut der Mitunternehmerschaft durch ausdrückliche Überweisung in § 13a Abs. 4 ErbStG a. F. berücksichtigt würden (vgl. Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 25.10.2011 1 K 1507/08, EFG 2012, 721, Revision anhängig unter dem Aktenzeichen II R 5/12).	37
Das von den Klägern angeführte Urteil des BFH vom 24.01.2012 (IX R 51/10 a. a. O.) habe den Begriff des unentgeltlichen Erwerbs im Sinne von § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG betroffen und sei nicht einschlägig.	38
Die Berichterstatterin hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten erörtert; auf das Protokoll über den Erörterungstermin vom 08.03.2012 wird Bezug genommen.	39
	40

Der Senat hat am 24.05.2012 mündlich verhandelt; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Die Schenkungsteuerbescheide vom 04.08.2008, vom 27.08.2008 und vom 22.04.2010 sowie die Einspruchsentscheidungen vom 18.04.2011 sind nicht rechtswidrig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO)). Die Kläger haben keinen Anspruch auf Gewährung der Steuervergünstigung gemäß § 13a ErbStG.

1. Der Freibetrag und der Bewertungsabschlag gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 2 und Satz 3 ErbStG a. F. gelten bei einer Schenkung unter Lebenden gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a. F. für inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG). 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 dem Tatbestand des Abs. 4 Nr. 1 der Vorschrift erfüllt (vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2009 II R 44/08, BFH/NV 2010, 690 mit Rechtsprechungsnachweisen). Nach der Rechtsprechung des BFH reicht es daher nicht aus, dass eine Gesellschaft gewerblich geprägte Personengesellschaft geblieben ist, wenn es am Erwerb eines Mitunternehmeranteils deshalb fehlt, weil der übertragene Gesellschaftsanteil ertragsteuerlich als wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO einem Vorbehaltsnießbraucher zuzurechnen ist.

Im Streitfall ist der für die Eltern der Kläger bestellte Vorbehaltsnießbrauch so ausgestaltet, dass die Mitunternehmerstellung hinsichtlich der übertragenen Kommanditanteile bei den Eltern der Kläger verblieben und insoweit nicht auf diese übergegangen ist.

Mitunternehmer ist, wer Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Beide Elemente müssen vorhanden sein, können aber in ihrer Gewichtigkeit unterschiedlich ausgeprägt sein. Fehlt eines der Elemente ganz, ist eine Mitunternehmerstellung nicht gegeben.

Im Fall der Bestellung eines Nießbrauchs an einem Kommanditanteil sind im Regelfall sowohl der Nießbraucher als auch der nießbrauchsbelastete Gesellschafter regelmäßig Mitunternehmer, da beide Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten können (vgl. BFH, Urteil vom 01.07.1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241).

Mitunternehmerinitiative bedeutet in erster Linie eine Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z. B. einem Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung oder einem Geschäftsführer, Prokuristen oder leitenden Angestellten obliegen (BFH, Urteil vom 29.11.1990 VIII R 10/87, BFHE 163, 366 mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen). Ob diese Voraussetzung vorliegt, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person bestimmenden Umstände zu würdigen. Dabei genügt es, für die Annahme von Mitunternehmerinitiative, wenn die Ausübung von Rechten möglich ist, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten nach den Vorschriften des HGB wenigstens angenähert sind. Nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, ist dabei zu berücksichtigen, dass der Kommanditist gemäß § 165 Satz 1 HGB ohnehin von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist und es lediglich bei

außergewöhnlichen Geschäften im Sinne des § 116 Abs. 2 HGB seiner Zustimmung bedarf (vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2009 IV R 44/08, BFH/NV 2010, 690 mit weiteren Nachweisen). Geht es allerdings um die sogenannten Grundlagengeschäfte, mit denen die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter untereinander verändert werden können, so sind die Kommanditisten nach § 161 Abs. 2 i. V. m. § 119 Abs. 1 HGB uneingeschränkt zu beteiligen (vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2009, a. a. O. mit weiteren Nachweisen). Nach der Rechtsprechung des BFH ist vor diesem gesetzlichen Hintergrund dem Erfordernis der Mitunternehmerinitiative bereits dann genügt, wenn die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschaftsrechten besteht, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einen Kommanditisten nach dem HGB zustehen (vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2009 a. a. O. unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 11.07.1989 VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92). Wenn die Möglichkeit zur Teilnahme an den Grundlagengeschäften bei dem Gesellschafter verblieben sei, soll dies der Fall sein.

Ein nach den Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch lässt deswegen die Mitunternehmerinitiative des den Nießbrauch bestellenden Erwerbers einer Kommanditbeteiligung nicht entfallen (vgl. BFH, Urteil vom 01.03.1994, VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241). 49

In dem hier zu entscheidenden Streitfall ist jedoch von den Vorgaben des BGB abgewichen worden. Denn nach der Übertragung der Kommanditbeteiligungen geänderten Kommanditgesellschaftsvertrag der KG standen die Stimmrechte uneingeschränkt und in vollem Umfang den zu diesem Zeitpunkt beteiligten Kommanditisten zu mit der Maßgabe, dass diese Regelung auch nach Übertragung der Kommanditbeteiligungen an die Kläger unter Nießbrauchsvorbehalt weiter galt. Das Stimmrecht der Kläger als neue Kommanditisten stand danach für die Dauer des Nießbrauchs den früheren Kommanditisten uneingeschränkt zu. Mit dieser Regelung haben sich die bisherigen Kommanditisten nicht nur die Ausübung der nach ihrem anteiligen Festkapital zu ermittelnden Stimmrechte in laufenden Angelegenheiten vorbehalten, sondern auch im Bereich der Grundlagengeschäfte (vgl. dazu auch BFH, Urteil vom 23.02.2010, II R 42/08, BStBl. II 2010, 555). Durch diese Regelung haben sich die Kläger der Ausübung ihrer Stimmrechte begeben und damit den bisherigen Kommanditisten auch die Möglichkeit eingeräumt, den Gesellschaftsvertrag ggf. zu ihrem Nachteil zu ändern. 50

Dass die Kläger, wie sie vortragen, bei Gesellschafterbeschlüssen auch persönlich abgestimmt haben und beispielsweise bei Verlustjahren Entnahmen der bisherigen Kommanditisten zugestimmt haben, ändert daran nichts (vgl. dazu BFH, Urteil vom 10.12.2008, II R 32/07, BFH/NV 274). 51

Diese Erwägungen gelten nach Auffassung des Senats auch für den Kläger zu 1), der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und damit verantwortlich für die Geschäftsführung der KG ist. Daran ändert auch nichts, dass er neben seinen Eltern Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist. Unabhängig davon, dass es bei der KG und der GmbH um verschiedene Rechtspersonen handelt, hatte der Kläger zu 1) die Geschäftsführerstellung bereits vor der Übertragung des Kommanditanteils inne. Für die Gewährung der Steuervergünstigung des § 13a ErbStG a. F. kommt es aber darauf an, dass der übertragene Geschäftsanteil als Gegenstand des zum Schenkungstichtag zu steuernden Erwerbs dem Beschenkten die Mitunternehmerstellung vermittelt. Die Berücksichtigung von bereits in der Person des Beschenkten vorhandenen Umständen würde gegen das Stichtagsprinzip verstoßen (vgl. FG Münster, Urteil vom 19.06.2008 3 K 5062/06 Erb, EFG 2008, 1734). Der BFH hat in dem gegen das Urteil des FG Münster vom 19.06.2008 geführten 52

Revisionsverfahren dazu ausgeführt, dass nach dem Ergebnis des BFH auf diese Fragen und Erwägungen des FG im Streitfall nicht eingegangen werden müsse (BFH, Urteil vom 16.12.2009 II R 44/08, BFH/NV 2010, 690).

b) Mitunternehmerrisiko bedeutet, gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig mit Beteiligung am Gewinn oder Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens und am Geschäftswert vermittelt. 53

Ob die Kläger oder insbesondere der Kläger zu 1) als Geschäftsführer ein Mitunternehmerrisiko getragen haben, kann der Senat offen lassen, da es allen Klägern an dem Element der Mitunternehmerinitiative in vollem Umfang fehlt, siehe oben unter a). 54

2. Soweit sich die Kläger auf das Urteil des BFH vom 16.01.2008 (II R 10/06, BStBl. II 2008, 631) berufen und die Auffassung vertreten, dass im Streitfall gar keine Zuwendung erfolgt sei bzw. die Zuwendung mit 0 Euro zu bewerten sei, ist auf Folgendes hinzuweisen: 55

Nach § 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. Sie 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, kommt es ausschließlich auf die Zivilrechtsslage an (vgl. BFH, Urteil vom 16.01.2008 a. a. O. unter Hinweis auf BFH, Urteile vom 22.08.2007 II R 33/06, BStBl. II 2008, 28 und vom 28.06.2007 II R 21/05, BStBl. II 2007, 669). 56

In dem Urteil des BFH vom 16.01.2008 (a. a. O.) differenziert der BFH zwischen der Zuwendung einer atypischen Unterbeteiligung und der schenkweisen Einräumung einer Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil, die nicht alle Voraussetzungen einer atypischen Unterbeteiligung erfüllt. Nur für den Fall, dass eine Unterbeteiligung eingeräumt wird, die nicht alle Voraussetzungen einer atypischen Unterbeteiligung erfüllt, vertritt der BFH die Auffassung, dass den Empfänger lediglich Rechtsansprüche in Gestalt eines Bündels schuldrechtlicher Ansprüche gegen den Zuwendenden eingeräumt wird. Bei einer atypischen Unterbeteiligung dagegen ist die Schenkung bereits mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages oder doch spätestens mit der Einbuchung der atypischen Unterbeteiligung vollzogen. 57

Zuwendungsgegenstand im hier zu entscheidenden Streitfall ist unstreitig die Kommanditbeteiligung, über die die Kläger im Rahmen der Einschränkungen durch den Gesellschaftsvertrag tatsächlich und rechtlich frei verfügen können. Davon ist auch der BFH in den bereits zitierten Entscheidungen zur Frage der Übertragung der Kommanditbeteiligungen unter Vorbehaltsnießbrauch ausgegangen. Denn die Voraussetzungen des § 13a ErbStG a. F. können nur dann geprüft werden, wenn eine Zuwendung im Sinne von § 7 Abs. 1 ErbStG bejaht worden ist. 58

Soweit sich die Kläger auf § 12 Abs. 5 ErbStG i. V. m. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG berufen, ist darauf zu verweisen, dass dies lediglich eine Zurechnungsvorschrift für Betriebsvermögen ist. Im Streitfall ist aber nicht um die Fiktion einer Zurechnung von Betriebsvermögen nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG, vielmehr Kommanditbeteiligungen übertragen worden. 59

Entgegen der Auffassung der Kläger ist mit der Übertragung der Kommanditbeteiligungen ein bewertbarer Vermögensgegenstand zugewendet worden.

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 61

Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zugelassen worden (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 62