
Datum: 22.08.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2907/22 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:0822.3K2907.22ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Für die Klägerin zu 1.) wird der Erbschaftsteuerbescheid vom 28.12.2021 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 15.09.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Für die Klägerin zu 2.) wird der Erbschaftsteuerbescheid vom 28.12.2021 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 14.04.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Für den Kläger zu 3.) wird der Erbschaftsteuerbescheid vom 28.12.2021 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 14.04.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Die Kosten des Verfahrens der Klägerin zu 1.) tragen die Klägerin zu 1.) zu 1/5 und der Beklagte zu 4/5.

Die Kosten des Verfahrens der Klägerin zu 2.) und des Klägers zu 3.) trägt jeweils der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten des Verfahrens für alle Kläger ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Erbschaftsteuerfestsetzung nach dem am 00.00.2017 verstorbenen Herrn S., dem Ehemann der Klägerin zu 1.) bzw. Vater der Kläger zu 2.) und 3.). Die Kläger begehren, die Witwen- und Waisenrente auf Grund einer Pensionszusage an den Erblasser als nichtsteuerbare Hinterbliebenenversorgung für Arbeitnehmer einzuordnen.

Ausweislich eines notariellen Erbvertrages vom 00.00.2009 lebten der Erblasser und die Klägerin zu 1.), geb. am 00.00.0000, im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, welche sie durch Ehevertrag vom selben Tage modifiziert hatten. Die Klägerin zu 1.) erwarb von Todes wegen nach ihrem Ehemann diverse Vermächtnisse. Die Klägerin zu 2.), geb. am 00.00.0000, und der Kläger zu 3.), geb. am 00.00.0000, beerbten ihren Vater zu gleichen Teilen (UR Nr. N01 des Notars G. in P.).

Der Erblasser war ab dem 00.00.1992 bei der [...] M.-GmbH [...] angestellt (vgl. § 4 Satz 1 des Aufhebungsvertrages zu seinem Anstellungsverhältnis vom 00.00.2015). Der erste Anstellungsvertrag des Erblassers mit der M.GmbH ist nicht mehr vorhanden. In einem späteren, undatierten Anstellungsvertrag vereinbarten die M.GmbH und der Erblasser unter § 1 Ziffer 1, dass dieser zum weiteren Geschäftsführer der M.GmbH bestellt werde. Als Vertragsdauer legte § 2 Ziffer 1 den Zeitraum vom 00.00.1993 bis zum 00.00.1994 fest, der sich ohne dort näher bezeichnete Kündigung jeweils um weitere fünf Jahre verlängern sollte. Der Vertrag sollte enden, wenn Herr S. zum Gesellschafter-Geschäftsführer berufen werden würde. Zur Altersversorgung traf § 5 Ziffer 2 Regelungen für den Fall des Todes des Erblassers. Danach sollte seine Ehefrau eine Witwenrente in Höhe von 60 v. H. der nach § 5 Abs. 1 des Vertrages errechneten Monatsrente (Ruhegehalt) erhalten. Die Witwenrente sollte mit Ende des Monats der Wiederverheiratung enden. Außerdem sollten die Kinder aus dieser Ehe bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres eine Waisenrente in Höhe von 15 v. H. der Mannesrente erhalten. Waisen- und Witwenrente durften danach zusammen die Höhe der gem. § 1 zugesagten Pensionsbezüge nicht überschreiten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den undatierten, mit Fax vom 12.08.2015 durch die Steuerberatung der Kläger an den Beklagten übermittelten Anstellungsvertrag Bezug genommen.

Die Eintragung des Erblassers als Geschäftsführer der M.GmbH im Handelsregister, neben dem bisherigen Geschäftsführer O. und unter gleichzeitigem Ausscheiden zweier anderer Geschäftsführer, erfolgte am 00.00.1993. Am 00.00.1993 wurden dort seine Einzelvertretungsbefugnis und die Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB eingetragen.

An der im Jahr 1969 gegründeten M.GmbH waren zwei Gesellschafter je zur Hälfte beteiligt. Davon war einer die E.-KG [...], deren Kommanditisten aus der Familie der Kläger stammten, und eine von dieser Familie unabhängige Gesellschaft, zunächst die F. GmbH, dann die N. GmbH. Der Gesellschaftsvertrag der M.GmbH vom 00.00.1989 sah mindestens zwei Geschäftsführer vor, wobei jeder der Gesellschafter berechtigt war, einen fachkundigen Gesellschafter zu benennen. Die Gesellschafterversammlung war verpflichtet, diesen Geschäftsführer zu bestellen, außer bei Vorliegen eines wichtigen Grundes gegen seine Bestellung (§ 6 Abs. 1, Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages der M.GmbH). Gesellschafterbeschlüsse waren einstimmig zu fassen (§ 9 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages

der M.GmbH). Dementsprechend stammte jeweils einer der Geschäftsführer der M.GmbH aus der Familie der Kläger; ein weiterer wurde vom zweiten Gesellschafter benannt und war nach den Angaben der Beteiligten regelmäßig personenidentisch mit dem Geschäftsführer der N. GmbH.

Der Erblasser selbst war im Jahr 1992 an der M.GmbH weder unmittelbar noch mittelbar beteiligt. 7

Die M.GmbH war die einzige Komplementärin der J.-KG (nachfolgend: J.-KG); an deren Kapital war sie nicht beteiligt. Kommanditisten der J.-KG waren die jeweiligen Anteilseigner der M.GmbH mit Kommanditeinlagen im Verhältnis von 57,5 v.H. (F. GmbH bzw. nachfolgend N.-GmbH) zu 42,5 v.H. (E.-KG). Der Gesellschaftsvertrag der J.-KG sah vor, dass Gesellschafterbeschlüsse mit Zwei-Drittel-Mehrheit zu erfolgen hätten, wobei je 1.000 EUR des festen Gesellschaftskapitals eine Stimme gewährten (§ 10 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages der J.-KG vom 00.00.1969 und vom 00.00.2002). Die Geschäftsführung und Vertretung der J.-KG stand allein der M.GmbH zu; sie selbst und ihre Organe waren von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit (§ 6 des Gesellschaftsvertrages der J.-KG vom 00.00.1969 und vom 00.00.2002). 8

An der E.-KG war der Erblasser ab dem 00.00.1993 als Kommanditist beteiligt (vgl. Präambel zum Gesellschaftsvertrag der E.-KG vom 00.00.1993). Dabei trat er die Rechtsnachfolge seiner Eltern zunächst mit einer Kommanditeinlage von 1/5 an; seine Einlage erhöhte sich sukzessive. Am 00.00.2003 wurde er als alleiniger Kommanditist ins Handelsregister eingetragen (Handelsregister A des AG P., HRA N02). Komplementärin der E.-KG, ohne Kapitaleinlage, war die Z.-KG, deren Geschäftsführer aus der Familie der Kläger stammten. Am 00.00.1993 war der Erblasser einer ihrer drei Geschäftsführer. Wegen weiterer Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Gesellschaftsvertrag der E.-KG vom 00.00.1993. 9

Am 00.00.2015 verkaufte die E.-KG ihre Gesellschaftsanteile u.a. an der J.-KG und der M.GmbH, an die N. GmbH und trat die Anteile, vorbehaltlich des Eintritts bestimmter aufschiebender Bedingungen und Befristungen, an sie ab. Mit Datum vom selben Tag schloss der Erblasser als Geschäftsführer der M.GmbH mit dieser Gesellschaft einen Aufhebungsvertrag zwecks Beendigung seines Anstellungsverhältnisses zum 00.00.2015. Ausweislich § 4 des Aufhebungsvertrages waren sich die Parteien darüber einig, dass dem Geschäftsführer aus seiner Tätigkeit für die Gesellschaft seit dem 00.00.1992 gesetzlich unverfallbare Anwartschaften auf Alters-/Invaliditäts- und Hinterbliebenenvorsorge zustanden. Sie bestätigten die Fortgeltung der in § 5 des Anstellungsvertrages vereinbarten Versorgungszusage und trafen dazu weitere Abreden. Für den Fall des Todes des Geschäftsführers kamen sie überein, dass seine Ehefrau eine Witwenrente in Höhe von 60 v. H. des nach § 5 des Anstellungsvertrages errechneten Ruhegeldes erhalten solle. Die Witwenrente sollte mit dem Ende des Monats der Wiederverheiratung enden. Außerdem sollten die Kinder aus dieser Ehe bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres eine Waisenrente in Höhe von 15 v. H. des Ruhegeldes erhalten. Waisen- und Witwenrente durften zusammen die Höhe der zugesagten Pensionsansprüche gem. § 5 Abs. 1 des Anstellungsvertrages nicht überschreiten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Text des Aufhebungsvertrages vom 00.00.2015 Bezug genommen. 10

Die Witwenrente wurde einkommensteuerlich bei der Klägerin zu 1.) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst („nachgelagertes Sonderbetriebsvermögen“). 11

Im April 2018 reichten die Kläger zu 1.) bis 3.) eine vorläufige Steuererklärung ein; im Oktober 2020 wurde von ihnen eine nicht unterschriebene Steuererklärung beigebracht. 12

Darin erklärten sie für die Klägerin zu 1.) nicht steuerbare Versorgungsbezüge mit einem Jahreswert von 58.411 EUR, welcher multipliziert mit dem Vervielfältiger gem. § 13 Abs. 2 BewG von 9,3 einen Kapitalwert von 543.222 EUR ergab. Der für die beiden Kinder erklärte Kapitalwert nicht steuerbarer Versorgungsbezüge von je 135.808 EUR basierte auf einem Jahreswert von 14.603 EUR und demselben Vervielfältiger.

Der Beklagte erließ erstmals am 28.12.2021 für jeden der drei Kläger einen Erbschaftsteuerbescheid. Für die Kläger zu 2.) und 3.) ergingen am 14.04.2022 und für die Klägerin zu 1.) am 15.09.2022 Änderungsbescheide. Darin wurden für die Kinder des Erblassers Waisenrenten von 267.994 EUR (Klägerin zu 2.) bzw. 265.862 EUR (Kläger zu 3.) und für die Klägerin zu 1.) eine Witwenrente von 907.706 EUR als steuerpflichtiger Vermögensvorteil i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG angesetzt. Der Beklagte ging dabei davon aus, dass die jährlich ausgezahlten Beträge (Jahreswerte) auf die Laufzeit, d.h. die Lebenszeit der Erwerber, zu kapitalisieren seien. Für die Klägerin zu 1.) multiplizierte er den Jahreswert mit dem Vervielfältiger 15,540; für die Klägerin zu 2.) mit 18,352; für den Kläger zu 3.) mit 18,206. 13

Den dagegen erhobenen Einspruch der Klägerin zu 1.) wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 als unbegründet zurück und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Er führte aus, die Witwenrente aus der betrieblichen Versorgung des Erblassers sei ein erbschaftsteuerpflichtiger Erwerb i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Der Erblasser sei, wie aus dem Gesellschaftsvertrag vom 00.00.1993 ersichtlich, mit Wirkung vom 00.00.1993 bis zu seinem Tod alleiniger Kommanditist der E.-KG gewesen, welche mit 42,5 v. H. an der M.GmbH beteiligt gewesen sei, und der Komplementärin, der Z.-KG. Daher sei der Erblasser mittelbar an der M.GmbH beteiligt gewesen. Bei der E.-KG habe es sich quasi um eine Familiengesellschaft gehandelt, bestehend aus dem Erblasser und seinen Eltern als weiteren Kommanditisten. 14

Kraft Gesetzes entstandene Versorgungsbezüge seien von der Erbschaftsteuer ausgenommen. Dazu gehörten nach RE 3.5 Abs. 2 ErbStR u. a. Hinterbliebenenbezüge, die auf einem Dienstverhältnis des Erblassers beruhten. Ob ein Dienstverhältnis vorliege, bestimme sich nach der ertragsteuerlichen Behandlung der Aktivenbezüge des Erblassers. R E 3.5. Abs. 3 ErbStR führe aus, dass auch Hinterbliebenenbezüge erbschaftsteuerfrei blieben, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit der GmbH, deren Geschäftsführer er gewesen sei, vereinbart habe, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer wie ein Nichtgesellschafter als abhängiger Geschäftsführer anzusehen gewesen sei. Als herrschender Geschäftsführer unterlägen die Hinterbliebenenbezüge der Erbschaftsteuer. R E 3.5. Abs. 4 ErbStR sehe vor, dass Hinterbliebenenbezüge zu versteuern seien, die nicht auf ein Arbeitnehmerverhältnis zurückgingen, z.B. solche, die einem persönlich haftendem Gesellschafter einer Personengesellschaft auf Grund des Gesellschaftsvertrags zuständen, es sei denn dieser sei im Innenverhältnis gegenüber den die Gesellschaft beherrschenden Gesellschaftern wie ein Angestellter gebunden. 15

Im Streitfall stamme die Witwenrente aus dem Anstellungsvertrag des Erblassers mit der M.GmbH. Indem die M.GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin der J.-KG fungiere, sei der Erblasser mittelbar in dem Moment an der J.-KG beteiligt gewesen, als er als Arbeitnehmer der M.GmbH wenig später am 00.00.1993 dann auch Gesellschafter-Geschäftsführer geworden sei. 16

Für die einkommensteuerliche Anerkennung einer Pensionszusage sei erforderlich, dass diese einem Fremdvergleich standhalte. Auch unter fremden Dritten sei es üblich, dass ein Geschäftsführer sich erst einmal bewähre, bevor er Gesellschafter werde. Ebenso gebe es im 17

Streitfall eine kurze, nur wenige Monate dauernde Zeit, in der der Erblasser nur Geschäftsführer und noch nicht Gesellschafter gewesen sei. Der Plan, den Erblasser auch als Gesellschafter in das Unternehmen einzuführen, habe jedoch offensichtlich von Anfang an bestanden, indem sein Vater, Herr B., ihn auf die Fortführung seines Lebenswerkes vorbereitet habe. Innerhalb der E.-KG habe sich der Erblasser zum beherrschenden Gesellschafter entwickelt und dadurch auch Einfluss auf die M.GmbH gehabt. Der Erblasser sei nicht gleichzusetzen mit einem weisungsgebundenen Gesellschafter, dem die Gesellschafter diktieren, wie er zu handeln habe. Es liege kein typisches Arbeitnehmerverhältnis vor. Der Erblasser habe – in der Praxis wohl in Absprache mit anderen Gesellschaftern – dennoch dem Unternehmen durch seinen beruflichen Werdegang und den seines Vaters seinen Stempel aufdrücken können. Folgerichtig seien die Witwen- und Waisenrenten einkommensteuerlich in den jeweiligen Sonderbilanzen erfasst worden. Einkommensteuerlich sei das Entgelt, das der Kommanditist einer GmbH & Co. KG für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH beziehe, eine Vergütung i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, auch dann, wenn der Anstellungsvertrag des Gesellschafter-Geschäftsführers, wie im Streitfall, nicht mit der KG, sondern mit der Komplementär-GmbH geschlossen worden sei. Ertragsteuerliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb führten bei der Erbschaftsteuer zur Steuerpflicht. Die Übernahme der einkommensteuerlichen Wertung in die Erbschaftsteuer sei für den Steuerbürger transparent und verhindere willkürliche Entscheidungen des Staates.

Auf die Einsprüche der Klägerin zu 2.) und des Klägers zu 3.) hin ergingen ebenfalls am 24.11.2022 zwei Einspruchsentscheidungen, in denen der Beklagte aus hier nicht streitbefangenen Gründen die Erbschaftsteuerfestsetzung für die Klägerin zu 2.) auf 2.957.516 EUR und für den Kläger zu 3.) auf 2.959.402 EUR herabsetzte und jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. In der Sache vertrat er die Auffassung, die jeweilige Waisenrente aus der betrieblichen Versorgung des Erblassers sei ein erbschaftsteuerpflichtiger Erwerb i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Die Begründung entsprach derjenigen, die der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom selben Tag bezüglich der Witwenrente für die Klägerin zu 1.) vertrat. 18

Mit ihrer am 21.12.2022 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Die Witwenrente und die Waisenrenten seien nicht steuerbar. Die Kläger tragen vor, der Erblasser sei im Jahr 1992 in den Dienst der M.GmbH eingetreten. Bei Abschluss seines Arbeitsvertrages sei er, ebenso wie im Todeszeitpunkt, nicht an dieser Gesellschaft beteiligt gewesen. Anlässlich seiner Bestellung zum Geschäftsführer der M.GmbH sei ein weiterer, ab dem 00.00.1993 beginnender Anstellungsvertrag geschlossen worden. Zu keinem Zeitpunkt sei er alleiniger Geschäftsführer der M.GmbH gewesen. Es habe immer einen weiteren Geschäftsführer gegeben, einen Entsandten der Mehrheitsgesellschafterin der J.-KG, also der N. GmbH. 19

Die erbschaftsteuerliche Behandlung der Hinterbliebenenbezüge hänge nicht von der ertragsteuerlichen Behandlung ab. Der BFH gehe davon aus, dass der auf einem Dienst- oder Arbeitsvertrag des Erblassers beruhende Erwerb einer Witwenrente nicht der Erbschaftsteuer unterliege. Das gelte gleichermaßen für einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wie für einen Gesellschafter einer Personengesellschaft. Entscheidend sei, ob der Verstorbene ungeachtet seiner formalrechtlichen Stellung im Innenverhältnis ein weisungsgebundener Arbeitnehmer gewesen sei. Das sei vorliegend der Fall gewesen. Als der Erblasser angestellter Geschäftsführer der M.GmbH geworden sei, habe er den Weisungen ihrer Gesellschafterversammlung unterlegen. Er sei damals weder Gesellschafter der M.GmbH noch Gesellschafter der E.-KG als Minderheitsgesellschafterin 20

der J.-KG gewesen. Da es maßgeblich auf den Zeitpunkt der Vereinbarung der Hinterbliebenenversorgung ankomme, sei es unerheblich, dass der Erblasser später sukzessiv Alleingesellschafter der E.-KG und Geschäftsführer der M.GmbH geworden sei. Auch wenn im Geschäftsführeranstellungsvertrag vorgesehen gewesen sei, dass er enden solle, wenn Herr S. zum Gesellschafter-Geschäftsführer berufen werde, sei der Vertrag bis zu seinem Ausscheiden aus den Diensten der M.GmbH im Jahr 2015 durchgeführt worden. Auf eine etwaige beherrschende Stellung, die nur bei Gesellschafter-Geschäftsführern relevant sei, komme es nicht an.

Selbst wenn man von einem rechtlich relevanten Gesamtplan zum Erwerb einer Gesellschafterstellung im Zusammenhang mit der Erteilung der Pensionszusage ausgehen solle, hätte dieser angebliche Gesamtplan nicht auf den Erwerb einer beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer gezielt. Eine Beherrschung der M.GmbH hätte ihm allenfalls über seine Beteiligung als Kommanditist an der E.-KG nach dem Zeitpunkt der Vereinbarung der Hinterbliebenenversorgung vermittelt werden können. Durchgerechnet auf die M.GmbH habe ihm die Kommanditistenstellung aber nur 8 1/3 v. H. an Stimmrechten vermittelt (1/6 von 50 v. H.). Das reiche für eine Beherrschung nicht aus. Soweit die Finanzverwaltung noch in weiteren Fällen eine Beherrschung annehme, z.B. bei einer Befreiung von § 181 BGB, entspreche das nicht der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 13.12.1989 II R 23/85, BStBl. II 1990, 322). Der BFH gehe davon aus, dass nur ein nicht ganz unwesentlich beteiligter Minderheitsgesellschafter zusammen mit anderen Gesellschafter-Geschäftsführern eine GmbH beherrschen könne. Bei einer Beteiligung von weniger als 10 v. H. sei aber von einer ganz unbedeutenden Beteiligung auszugehen. Eine entsprechende Anwendung der BFH-Rechtsprechung auf Fälle, in denen ein Geschäftsführer zugleich Gesellschafter sei und der andere nicht, scheide aus. Wegen der unterschiedlichen Interessen- und Risikolage bei vermögensmäßig und nicht vermögensmäßig beteiligten Geschäftsführern könne über die Geschäftsführerrolle keine gemeinsame Beherrschung begründet werden. Insbesondere dann, wenn ein Gesellschafter nicht schon aufgrund seiner Stimmenmehrheit in der Gesellschafterversammlung eine Gesellschaft beherrsche, müsse für die Frage, ob eine Versorgung eine Eigenversorgung oder eine erdiente Versorgung sei (vgl. BVerfG v. 09.11.1988 1 BvR 243/86, BStBl. II 1989, 938), die Konstellation von Gesellschafter-Geschäftsführern vorliegen, um deren Beteiligungen und Einflussmöglichkeiten bei der Versorgungszusage zusammen zu rechnen. Denn ein Nur-Geschäftsführer habe keinen Einfluss auf die Ausgestaltung des Anstellungsvertrages von Mitgeschäftsführern und für einen Nur-Gesellschafter wirke sich die Versorgungszusage mindernd auf seinen Gewinnanteil aus. Er werde sie daher nur im Hinblick auf den Wert der Arbeitsleistung des Mitgesellschafters in seiner Rolle als Geschäftsführer zusagen. Eine gemeinsame Betrachtung oder Beherrschung sei daher abzulehnen.

21

Im Todeszeitpunkt sei der Erblasser zwar noch Alleingesellschafter der E.-KG gewesen. Diese hätte jedoch ihre Beteiligung an der M.GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits veräußert gehabt. Die E.-KG sei zu keinem Zeitpunkt Mehrheitsgesellschafterin der J.-KG gewesen. Der Erblasser habe keinen beherrschenden Einfluss auf die M.GmbH oder die J.-KG gehabt.

22

Dem Erbvertrag zwischen den Eltern des Erblassers vom 00.00.1977 sei kein Gesamtplan dahingehend zu entnehmen, dass Herr S. nicht nur die Anteile an der M.GmbH erwerben sollte, sondern auch deren Geschäftsführer werden sollte. Der Erblasser sei zu diesem Zeitpunkt erst 17 Jahre alt gewesen. Auf einen etwaigen Gesamtplan komme es ohnehin nicht an.

23

Die Klägerin zu 1.) beantragt,

24

den Erbschaftsteuerbescheid vom 28.12.2021 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 15.09.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer in der Höhe festgesetzt wird, die sich ohne Berücksichtigung der Hinterbliebenenversorgung ergibt.	25
Die Kläger zu 2.) und zu 3.) beantragen,	26
den jeweiligen Erbschaftsteuerbescheid vom 28.12.2021 in der Fassung des jeweiligen Änderungsbescheides vom 14.04.2022 und der jeweiligen Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer in der Höhe festgesetzt wird, die sich ohne Berücksichtigung der Hinterbliebenenversorgung ergibt.	27
Alle Kläger beantragen hilfsweise für den Fall des Unterliegens,	28
die Revision zuzulassen.	29
Der Beklagte beantragt,	30
die Klage abzuweisen.	31
Der Beklagte beantragt hilfsweise für den Fall des Unterliegens,	32
die Revision zuzulassen.	33
Der Beklagte verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung.	34
Darüber hinaus bringt er vor, in der J.-KG und in der M.GmbH seien die Geschäftsführer nur gemeinsam zur Vertretung berechtigt gewesen; es hätten übereinstimmende Beschlüsse gefasst werden müssen. Auch die Gesellschafterbeschlüsse hätten einstimmig gefasst werden müssen. Der Erblasser sei daher nicht weisungsgebunden gewesen.	35
Die Unternehmensnachfolge im Hause der Kläger durch Herrn S. sei, wie sich aus dem Erbvertrag seiner Eltern aus dem Jahr 1977 ersehen lasse, langfristig geplant gewesen. Der Erblasser habe seinen Vater B. und Herrn I. als Geschäftsführer der M.GmbH abgelöst; er sei nicht zeitgleich mit seinem Vater Geschäftsführer gewesen.	36
Am 12.01.2024 hat die Berichterstatterin einen Erörterungstermin durchgeführt; am 22.08.2024 hat der Senat mündlich verhandelt. Auf die Protokolle wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen.	37
Entscheidungsgründe	38
Die Klage ist für alle Kläger begründet.	39
Für die Klägerin zu 1.) ist der Erbschaftsteuerbescheid vom 28.12.2021 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 15.09.2022 und der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 insoweit rechtswidrig und verletzt sie in ihren Rechten, als der Beklagte die Hinterbliebenenversorgung als steuerbar behandelt hat, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	40
Für die Klägerin zu 2.) und den Kläger zu 3.) sind der jeweiligen Erbschaftsteuerbescheid vom 28.12.2021 in der Fassung des jeweiligen Änderungsbescheides vom 14.04.2022 und der jeweiligen Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 ebenfalls insoweit rechtswidrig und verletzen sie in ihren Rechten, als der Beklagte die Hinterbliebenenversorgung als steuerbar behandelt hat, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	41

1. Die Hinterbliebenenversorgung für die Ehefrau und die Kinder des Erblassers unterliegt nicht der Besteuerung gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen jeder Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird. 42

Nach der Rechtsprechung des BFH unterliegen Ansprüche auf eine zusätzliche betriebliche Altersversorgung, die Hinterbliebenen eines Arbeitnehmers zustehen, nicht gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG der Erbschaftsteuer, und zwar unabhängig davon, ob die Ansprüche durch Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung, eine Ruhegeldordnung, betriebliche Übung, den Gleichbehandlungsgrundsatz oder Einzelvertrag begründet wurden (BFH-Urteile vom 20.05.1981 II R 11/81, BStBl. II 1981, 715, und vom 20.05.1981 II R 33/78, BStBl. II 1982, 27; seither ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 13.12.1989 II R 31/89, BStBl. II 1990, 325; vom 13.12.1989 II R 23/85, BStBl. II 1990, 322; vom 15.07.1998 II R 80/96, BFH/NV 1999, 311; vom 16.01.2008 II R 30/06, BStBl. II 2008, 626, und vom 05.05.2010 II R 16/08, BStBl. II 2010, 923). 43

Diese Rechtsprechung beruht darauf, dass Ansprüche auf eine betriebliche Altersversorgung erbschaftsteuerrechtlich nicht anders behandelt werden sollen als die Bezüge, die Hinterbliebene kraft Gesetzes erhalten, wie insbesondere die Bezüge, die den Hinterbliebenen von gesetzlich rentenversicherten Arbeitnehmern und von Beamten, Berufssoldaten und Richtern zustehen und bereits dem Wortlaut nach nicht dem § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG unterfallen. Der (möglicherweise) zu weite Wortlaut der Vorschrift ist ggf. entsprechend einzuschränken (teleologische Reduktion). Diese Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ist mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar (Beschlüsse des BVerfG vom 09.11.1988 1 BvR 243/86, BStBl. II 1989, 938, und vom 05.05.1994 2 BvR 397/90, BStBl. II 1994, 547). 44

Steuerfreie Hinterbliebenenbezüge aufgrund eines Arbeits- oder Dienstverhältnisses, die auf einem zwischen dem Erblasser und seinem Arbeitgeber geschlossenen Einzelvertrag beruhen, sind nur steuerfrei, soweit sie angemessen sind (BFH-Urteile vom 20.05.1981 II R 11/81, BStBl. II 1981, 715; vom 20.05.1981 BStBl. II 1982, 27). 45

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist nur dann als "Arbeitnehmer" in diesem Sinne zu behandeln, "wenn er wie ein Nichtgesellschafter als abhängiger Geschäftsführer anzusehen ist". Hingegen ist eine Freistellung der Hinterbliebenenbezüge von der Erbschaftsteuer nicht zu rechtfertigen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer kraft seiner Beteiligung an der GmbH ein herrschender ist. Dies ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei Allein- oder Mehrheitsgesellschaftern stets der Fall; darüber hinaus aber auch dann, "wenn ein nicht ganz unbedeutend beteiligter Minderheitsgesellschafter zusammen mit einem oder mehreren anderen Gesellschafter-Geschäftsführern über die Mehrheit verfügt, von den anderen aber keiner allein eine Mehrheitsbeteiligung inne hat" (zum Ganzen BFH-Urteil vom 13.12.1989 II R 23/85, BStBl. II 1990, 322, unter Verweis auf mehrere Entscheidungen des BGH zu § 17 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung --BetrAVG--). Verfügt bei Vorhandensein mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer keiner allein über eine Anteilsmehrheit, können bei Vereinbarung einer Einstimmigkeitsabrede alle Gesellschafter als „herrschend“ angesehen werden (BFH-Beschluss vom 24.05.2005 II B 40/04, BFH/NV 2005, 1571). 46

Für die Beurteilung sind die tatsächlichen Verhältnisse in der Kapitalgesellschaft und insbesondere in der Geschäftsführung in dem Zeitpunkt maßgebend, in dem die Hinterbliebenenversorgung vereinbart wurde (vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 18.02.2004, 3 K 206/01, EFG 2004, 1466, nachfolgend hierzu vgl. BFH-Beschluss vom 24.05.2005 II B 47

40/04, BFH/NV 2005, 1571; vgl. auch FG Baden-Württemberg vom 23.02.2010 11 K 498/07, EFG 2010, 1144, rkr.).

Im Streitfall war der Erblasser in dem Zeitpunkt, in dem er den ersten Anstellungsvertrag mit der M.GmbH schloss, als Arbeitnehmer einzuordnen. Der Senat geht davon aus, dass der Zeitpunkt des Vertragsschlusses spätestens das Datum des Vertragsbeginns, d.h. also der 00.00.1992, gewesen sein dürfte. Bis zu diesem Zeitpunkt war der Erblasser weder unmittelbarer noch mittelbarer Gesellschafter der M.GmbH und auch nicht deren Geschäftsführer. Im Zeitpunkt des Abschlusses des zweiten, undatierten Anstellungsvertrages, der ab 00.00.1993 Geltung hatte und in dem der Erblasser zum weiteren Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt wurde, war diese Sachlage unverändert. Denn die – anteilig geringe (1/5) – kapitalmäßige Beteiligung des Erblassers als Kommanditist an der E.-KG begann erst am 00.00.1993. Seine mittelbare Beteiligung über die E.-KG an der M.GmbH war am 00.00.1993 darüber hinaus mit 1/10 lediglich unbedeutend, weil die E.-KG als solche selbst nur über 50 v. H. der Anteile an der M.GmbH verfügte. Auch wenn § 9 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages der M.GmbH vorsah, dass Gesellschafterbeschlüsse einstimmig zu fassen waren, und der Erblasser am 00.00.1993 einer von drei Geschäftsführern der Komplementärin der E.-KG, der J.D. D. Nachf. Verwaltungs-GmbH war, die die Geschäfte der E.-KG führte, vermittelte ihm diese Beteiligung in der M.GmbH noch keine beherrschende Stellung. Insbesondere verfügte er nicht zusammen mit einem oder mehreren anderen Gesellschafter-Geschäftsführern über die Mehrheit. Die von der N. GmbH benannten Geschäftsführer waren nach den übereinstimmenden Angaben der Beteiligten weder unmittelbar noch mittelbar an der N.-GmbH beteiligt. Außerdem war der Erblasser an der Willensbildung der Gesellschafter der E.-KG bei deren Gesellschafterbeschlüssen nur mit einer von insgesamt sechs Stimmen selbst beteiligt (§ 2 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages vom 00.00.1993). Bei der weiteren von ihm abzugebende Stimme ist zu beachten, dass er insoweit für die Komplementärin auftrat, an der er selbst nicht beteiligt war (§ 2 Abs. 1, Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages vom 00.00.1993).

48

Selbst wenn, angelehnt an die einkommensteuerliche Betrachtungsweise, die Beteiligungsverhältnisse an der J.-KG zu betrachten sein sollten, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Die vorstehenden Überlegungen gelten hier zum 00.00.1992 und zum 00.00.1993 analog. Hinzu kommt, dass die E.-KG an der J.-KG lediglich zu 42,5 v. H. und damit in einem geringeren Umfang als die N. GmbH, die 57,5 v. H. der Kommanditeinlagen hielt, beteiligt war.

49

Dass der Erblasser auf Grund von Abreden innerhalb der Familie der Kläger langfristig als Nachfolger seines Vaters als Geschäftsführer der M.GmbH und – zusätzlich auch als Nachfolger seiner Mutter - als Anteilseigner der E.-KG vorgesehen gewesen war, ändert an diesem Ergebnis nichts. Zwar sieht der Erbvertrag zwischen den Eltern des Erblassers vom 00.00.1977 die Erbeinsetzung des damals erst 17jährigen Erblassers nach beiden Elternteilen und seine Rechtsnachfolge im Zusammenhang mit der E.-KG vor. Schon der zeitliche Versatz zu den Jahren 1992 und 1993, in denen beide Elternteile noch lebten, und der Umstand, dass die Umsetzung des Planes, ihn als Unternehmensnachfolger aufzubauen, noch nicht abgeschlossen war, zeigt, dass der Erblasser im maßgeblichen Zeitpunkt, d.h. spätestens am 00.00.1993, noch nicht als herrschender Gesellschafter-Geschäftsführer installiert war.

50

Die Hinterbliebenenversorgung beruhte im Streitfall auch auf der Zusage aus dem spätestens am 00.00.1993 geschlossenen Anstellungsvertrag des Erblassers. Nachdem der Text des

51

ersten Anstellungsvertrages nicht vorliegt und in § 4 Abs. 2 des Aufhebungsvertrages zwischen dem Erblasser und der M.GmbH die Fortgeltung der in § 5 des Anstellungsvertrages vereinbarten Versorgungszusage ausdrücklich bestätigt wird, geht der Senat davon aus, dass damit jedenfalls die in § 5 des Anstellungsvertrags mit Laufzeitbeginn zum 00.00.1993 zugesicherte Hinterbliebenenversorgung gemeint war. § 5 Abs. 2 dieses Vertrages entspricht bereits nach seinem Wortlaut, aber auch nach seinem Inhalt der in § 4 Abs. 5 des Aufhebungsvertrages aufgeführten Vereinbarung zur Witwen- und Waisenrente.

Die vereinbarten Hinterbliebenenbezüge waren auch angemessen. Insoweit ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass die Altersrente des Geschäftsführers bis zu 75 v. H. seiner letzten Aktivbezüge betragen darf (BFH v. 29.10.1997, I R 52/97, BStBl. II 1999, 318). Weiterhin ist eine Witwenrente in Höhe von 60 v. H. der Rente des Geschäftsführers steuerlich unschädlich möglich (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 19.12.2000 6 K 632/99, EFG 2001, 525). Diese Prozentsätze sind im Streitfall für die Witwenrente vereinbart worden. Bezüglich der Waisenrenten für die Kinder in Höhe von je 15 v.H. der Altersrente des Geschäftsführers ergeben sich ebenfalls keine Zweifel an der Angemessenheit. Das ist zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit.

52

Da die Hinterbliebenenbezüge nicht steuerbar sind, ist ihr Kapitalwert im Gegenzug – steuererhöhend – von den Versorgungsfreibeträgen des überlebenden Ehegatten und der Kinder des Erblassers abzuziehen (§ 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 ErbStG; vgl. BFH-Urteil vom 02.07.1997 II R 43/94, BStBl. II 1997, 623). Dabei ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass für die Klägerin zu 1.) bislang ein Freibetrag nach § 17 ErbStG in unverminderter Höhe von 256.000 EUR in Abzug gebracht wurde (Bescheid vom 15.09.2022), für die Klägerin zu 2.) in Höhe von 41.000 EUR (Anlage zur Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022) und den Kläger zu 3.) in Höhe von 30.700 EUR (Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022). Diese Beträge sind im Ergebnis jeweils auf 0 EUR zu kürzen. Für die Klägerin zu 1.) ist von einem Jahreswert der lebenslangen Witwenrente von 58.411 EUR auszugehen, kapitalisiert mit dem Vervielfältiger 15,540, so dass sich einen Abzugsbetrag von 907.706 EUR ergibt. Für die Klägerin zu 2.) und den Kläger zu 3.) ist zu berücksichtigen, dass sich die Laufzeit der Hinterbliebenenversorgung auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres beschränkt und deshalb ein niedrigerer Kapitalisierungsfaktor als vom Beklagten bislang angenommen zu berücksichtigen ist. Bei einem Jahreswert der Waisenrente von 14.603 EUR ist für die im November 2008 geborene Klägerin zu 2.) ein Vervielfältiger von 7,544 anzuwenden, so dass der Kapitalbetrag von 110.165 EUR den Versorgungsfreibetrag vollständig aufbraucht. Bei dem im Februar 2007 geborenen Kläger zu 3.) kommt ein Vervielfältiger von 6,453 zur Anwendung mit der Folge, dass der Kapitalwert von 94.233 EUR den Freibetrag ebenfalls verbraucht. Die Ermittlung des jeweils zutreffenden Vervielfältigers beruht für die Klägerin zu 1.) auf § 14 Abs. 1 Satz 4 BewG und für die Klägerin zu 2.) und den Kläger zu 3.) auf § 13 Abs. 1 BewG i. V. m. Anlage 9a (zu § 13 BewG).

53

2. Die Kostenentscheidung folgt für die Klägerin zu 1.) aus § 136 Abs. 1 FGO, für die Klägerin zu 2.) und den Kläger zu 3.) aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Kostenquotelung für die Klägerin zu 1.) ergibt sich daraus, dass sie zunächst die Herabsetzung der Steuer um 184.368 EUR auf 1.921.144 EUR begehrt hatte und letztlich eine Reduktion um 149.891 EUR erreicht hat. Damit hat sie im Umfang von rund 4/5 obsiegt.

54

Für die Klägerin zu 2.) und den Kläger zu 3.) ist der angekündigte Antrag in der mündlichen Verhandlung im Ergebnis erweitert worden und war vollumfänglich erfolgreich.

55

3. Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

56

