

Urteil vom 01. September 2011, II R 67/09

Erbschaftsteuerrechtliche Bedeutung eines unentgeltlich erworbenen Nießbrauchs an einem Anteil an einer Personengesellschaft nach früherem Recht - (Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 02.11.2011 als NV-Entscheidung abrufbar)

BFH II. Senat

ErbStG § 3, ErbStG § 12, ErbStG § 13a, EStG § 5, EStG § 6, EStG § 7, EStG § 15, BGB § 158 Abs 1, BGB § 328 Abs 1, BGB § 331 Abs 1, BewG § 95 Abs 1, BGB § 1061, BewG § 97 Abs 1, HGB § 230, BewG § 109

vorgehend FG Düsseldorf, 27. Oktober 2009, Az: 4 K 169/09 Erb

Leitsätze

1. Übertrug ein Gesellschafter seine Beteiligung an einer Personengesellschaft unentgeltlich auf eine andere Person, die auf seine Veranlassung zu seinen Gunsten und unter der aufschiebenden Bedingung seines Todes seinem Ehegatten einen Nießbrauch an dem Gesellschaftsanteil bestellte, und trat die aufschiebende Bedingung ein, ist bei der Bemessung der gegen den überlebenden Ehegatten festzusetzenden Erbschaftsteuer der Nießbrauch nach dem vor 2009 geltenden Recht nicht anzusetzen, wenn der Ehegatte aufgrund des Nießbrauchs Mitunternehmer der Gesellschaft geworden ist .
2. Für die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG a.F. genügte der Übergang der Mitunternehmerstellung, ohne dass darüber hinaus auch der Übergang einer zivilrechtlichen Beteiligung an der Gesellschaft erforderlich war .

Tatbestand

I.

- 1 Der Ehemann (E) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) übertrug mit auch von der Klägerin unterzeichnetem notariell beurkundetem Vertrag vom 14. Dezember 2004 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinen Kommanditanteil an der ... GmbH & Co. KG (KG) sowie 60 % der ihm zustehenden Ansprüche aus dem von ihm der KG gewährten Gesellschafterdarlehen mit Wirkung zum 31. Dezember 2004 auf seine Tochter (T).
- 2 T bestellte ihrerseits dem E einen lebenslangen und unentgeltlichen Nießbrauch an einem Anteil von 40 % des auf sie übertragenen Kommanditanteils. E war aufgrund des Nießbrauchs zu 40 % an dem auf den Kommanditanteil entfallenden Gewinn und Verlust beteiligt. Der Nießbrauch umfasste ferner zu diesem Anteil Ansprüche auf Ausschüttungen infolge der Auflösung von Rücklagen in Form von ab dem Übertragungstichtag thesaurierten Gewinnen sowie Erträge aus der Auflösung stiller Reserven unabhängig von dem Zeitpunkt von deren Bildung. Im Falle der Auflösung der KG oder des Ausscheidens der T aus dieser erstreckte sich der Nießbrauch anteilig auf das Auseinandersetzungsguthaben bzw. den erhaltenen Kaufpreis. T hatte ihre Stimmrechte als Gesellschafterin der KG zu 40 % gemäß den Weisungen des E auszuüben. Dem E standen die uneingeschränkten Auskunfts- und Einsichtsrechte eines Gesellschafters zu.
- 3 T bestellte in dem Vertrag vom 14. Dezember 2004 ferner der Klägerin aufschiebend bedingt durch den Tod des E ein lebenslanges und unentgeltliches Nießbrauchsrecht, das inhaltlich dem Nießbrauchsrecht des E entspricht.
- 4 Für die Zuwendung des Kommanditanteils an der KG an T wurde der in § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der seinerzeit und auch beim Eintritt des Erbfalls geltenden Fassung (ErbStG) vorgesehene Freibetrag von 225.000 € in Anspruch genommen.
- 5 Die Klägerin ist die Alleinerbin des im März 2006 verstorbenen E.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegen die Klägerin durch Änderungsbescheid

vom 19. Mai 2008 Erbschaftsteuer in Höhe von 230.223 € fest. Das FA ging dabei von einem Erwerb durch Erbanfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) von 2.096.592 € aus und setzte den Wert des Nießbrauchs an der KG mit 324.167 € (Jahreswert: 37.476 €, Vervielfältiger: 8,650) und den auf die Klägerin übergegangenen Anteil des E an dem Gesellschafterdarlehen mit 622.406 € an. Den in § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG vorgesehenen Freibetrag sowie den Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG berücksichtigte das FA insoweit weder im Steuerbescheid noch in der Einspruchsentscheidung.

- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Klägerin die Gewährung dieser Steuervergünstigungen für den Nießbrauch und das anteilige Gesellschafterdarlehen beantragt hatte, mit der Begründung ab, die Klägerin habe nicht wie nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erforderlich einen Anteil an der KG erworben. Der Nießbrauch vermittle nur ein dingliches Nutzungsrecht und begründe keine Gesellschafterstellung. Dass die Klägerin aufgrund des Nießbrauchs Mitunternehmerin der KG geworden sei, rechtfertige nicht die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 157 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 13a ErbStG. Für die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG genüge der Erwerb der ertragsteuerrechtlichen Mitunternehmerstellung in der KG. Eine zivilrechtliche Beteiligung an der KG sei nicht erforderlich.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Steuerbescheid des FA vom 19. Mai 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend abzuändern, dass für den Erwerb des Nießbrauchs an dem Kommanditanteil der T an der KG und des anteiligen Gesellschafterdarlehens der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG und der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG gewährt werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG stünden der Klägerin nicht zu. Hinsichtlich des Nießbrauchs liege ein Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vor, da der Vermögensanfall auf vertraglicher Grundlage beruht habe. Die Klägerin habe den zugunsten des E bestellten Nießbrauch nicht geerbt; denn er sei mit dem Tod des E erloschen. Vielmehr habe sie aufgrund des Vertrags vom 14. Dezember 2004 lediglich einen zum Privatvermögen gehörenden und mit dem gemeinen Wert anzusetzenden Sachleistungsanspruch gegen T auf Einräumung des vereinbarten Nießbrauchs erworben.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt aus teilweise von der Klägerin nicht angeführten Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung und im Ergebnis zur antragsgemäßen Herabsetzung der Erbschaftsteuer auf 139.479 € (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht des FG ist bei der Bemessung der Erbschaftsteuer der Nießbrauch nicht anzusetzen. Zudem ist der Klägerin für den Erwerb der Darlehensforderung gegen die KG der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu gewähren. Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG steht der Klägerin nicht zu. An die von der Klägerin geltend gemachten Revisionsgründe ist der Bundesfinanzhof (BFH) gemäß § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO nicht gebunden.
- 13 1. Überträgt ein Gesellschafter seine Beteiligung an einer Personengesellschaft unentgeltlich auf eine andere Person, die auf seine Veranlassung zu seinen Gunsten und unter der aufschiebenden Bedingung seines Todes seinem Ehegatten einen Nießbrauch an dem Gesellschaftsanteil bestellt, und tritt die aufschiebende Bedingung ein, ist bei der Bemessung der gegen den überlebenden Ehegatten festzusetzenden Erbschaftsteuer der Nießbrauch nicht anzusetzen, wenn der Ehegatte aufgrund des Nießbrauchs Mitunternehmer der Gesellschaft geworden ist.
- 14 a) Die Vereinbarung einer solchen aufschiebenden Bedingung ist gemäß § 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zulässig und wirksam. Es ist möglich, einem Dritten einen Nießbrauch unter der aufschiebenden Bedingung des Todes des Erstberechtigten zu bestellen (MünchKommBGB/Pohlmann, 5. Aufl., § 1030 Rz 83, § 1061 Rz 14; Stürner in Soergel, BGB, 12. Aufl., § 1030 Rz 11, § 1061 Rz 1; Johann Frank in Staudinger, BGB, 2009, § 1061 Rz 3; Wegmann in Bamberger/Roth, BGB, 2. Aufl., § 1061 Rz 3; Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 70. Aufl., § 1061 Rz 1). Dies gilt auch, wenn der Nießbrauch wie im Streitfall nur zu einem Bruchteil bestellt wird (Stürner, a.a.O., § 1030 Rz 4, 10). In einem solchen Fall erwirbt der Dritte nicht lediglich einen Anspruch gegen den (neuen)

Gesellschafter auf Bestellung des Nießbrauchs. Vielmehr entsteht der Nießbrauch mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung unmittelbar in der Person des Dritten, ohne dass es einer Mitwirkung des (neuen) Gesellschafters bedarf.

- 15** b) Dass der in der Person des überlebenden Ehegatten entstandene und dessen Mitunternehmerstellung begründende Nießbrauch bei der Bemessung der Erbschaftsteuer nicht zu berücksichtigen ist, ergibt sich aus den insoweit auch für die Erbschaftsteuer maßgebenden ertragsteuerrechtlichen Vorschriften.
- 16** aa) Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist (§§ 5, 13, 13a, 16, 17 und 18 ErbStG). In den Fällen des § 3 ErbStG (Erwerb von Todes wegen) gilt gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG als Bereicherung der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten mit ihrem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert abgezogen werden.
- 17** bb) Bei der Bewertung des Vermögensanfalls ist nach näherer Maßgabe des § 12 ErbStG zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen zu unterscheiden. Für den Bestand und die Bewertung von Betriebsvermögen mit Ausnahme der Bewertung der Betriebsgrundstücke sind gemäß § 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG die Verhältnisse zur Zeit der Entstehung der Steuer maßgebend. Die §§ 95 bis 99, 103, 104 und 109 Abs. 1 und 2 und § 137 des Bewertungsgesetzes in der beim Eintritt des Erbfalls im Jahr 2006 geltenden Fassung (BewG) sind nach § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG entsprechend anzuwenden. Durch die in § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG enthaltene Verweisung auf § 95 Abs. 1 BewG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass sich der Umfang des Betriebsvermögens für Zwecke der Besteuerung nach dem ErbStG weitgehend danach richtet, was ertragsteuerrechtlich dem Betriebsvermögen zugerechnet wird (BFH-Urteile vom 5. Mai 2010 II R 16/08, BFHE 230, 188, BStBl II 2010, 923, unter II.3.b, und vom 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, unter III.2.c bb).
- 18** Nach § 95 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören; lediglich für Betriebsgrundstücke gilt eine gesonderte Regelung (§ 95 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 99 BewG). Einen Gewerbebetrieb bilden nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG u.a. auch alle Wirtschaftsgüter, die einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 3 EStG gehören, wenn diese ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat. Zum Gewerbebetrieb einer solchen Gesellschaft gehören gemäß § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG auch Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Gesellschafters, mehrerer oder aller Gesellschafter stehen, soweit sie bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören (§ 95 BewG); diese Zurechnung geht anderen Zurechnungen vor.
- 19** Der Begriff "Gesellschaft" i.S. des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG ist dabei nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen, wie sich aus der Verweisung auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG sowie § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG ergibt. Entscheidend ist nicht das Vorliegen einer Personengesellschaft im zivilrechtlichen Sinn, sondern einer Mitunternehmerschaft im ertragsteuerrechtlichen Sinn (Dötsch in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 97 BewG Rz 147 ff., 240 ff.; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 97 Rz 11 ff.; Wälzholz in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 97 BewG Rz 10 ff., 16 ff.).
- 20** cc) Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen zumindest in dem Umfang der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten nach den Regelungen des Handelsgesetzbuchs (HGB) oder der gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 BGB. Mitunternehmerisiko 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 Geschäftswerts vermittelt (BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c; BFH-Urteile vom 1. Juli 2010 IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, unter II.2.a bb, und vom 21. Juli 2010 IV R 63/07, BFH/NV 2011, 214, unter II.1.).
- 21** Nicht entscheidend ist demgegenüber, ob es sich um eine Personengesellschaft im zivilrechtlichen Sinn handelt und ob eine unmittelbare Beteiligung am gemeinschaftlichen Vermögen vorliegt. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG können Mitunternehmer auch solche Personen sein, die nicht in einem zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnis einer Außen- oder Innengesellschaft, sondern in einem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis zueinander stehen. In Betracht kommen hierfür z.B. Gesamthandsgemeinschaften in der Form von Erben- oder

Gütergemeinschaften sowie Bruchteilsgemeinschaften (BFH-Beschlüsse in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b bb, und vom 5. Juli 1990 GrS 2/89, BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837, unter C.I.2.c). Mitunternehmer, die zivilrechtlich nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft sind, werden einkommensteuerrechtlich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG und somit auch bewertungsrechtlich im Hinblick auf § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG unmittelbar an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaftern gleichgestellt.

- 22** dd) Erfüllt der Nießbraucher an einem Anteil an einer Personengesellschaft die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung, ist er Mitunternehmer der Personengesellschaft. Dies gilt sowohl in ertragsteuerrechtlicher Hinsicht (BFH-Urteile vom 1. März 1994 VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c, und vom 6. Mai 2010 IV R 52/08, BFHE 229, 279, unter II.1.b; Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 443; Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15 EStG Rz 32; Schmidt/Wacker, EStG, 30. Aufl., § 15 Rz 305 ff.; Blümich/Stuhrmann, § 15 EStG Rz 364 f.; Reiß in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 15 Rz 201 ff.) als auch im Hinblick auf die Erbschaftsteuer und die Schenkungsteuer (BFH-Urteile vom 10. Dezember 2008 II R 34/07, BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312; vom 16. Dezember 2009 II R 44/08, BFH/NV 2010, 690, und vom 23. Februar 2010 II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555; Dötsch, a.a.O., § 97 BewG Rz 342).
- 23** ee) Die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen passiven Ansätze sind bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, gemäß § 109 Abs. 1 BewG mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen. Maßgebend sind dabei nicht die tatsächlichen Bilanzansätze, sondern diejenigen, die unter Zugrundelegung der ertragsteuerrechtlichen Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften zutreffend sind bzw. richtigerweise anzusetzen gewesen wären; auf die tatsächlichen ertragsteuerrechtlichen Ansätze kommt es nicht an (BFH-Urteile in BFHE 230, 188, BStBl II 2010, 923, und in BFH/NV 2011, 1147, unter III.2.c cc). Wird der Gewinn pflichtwidrig nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelt, ist nicht § 109 Abs. 1 BewG, sondern § 109 Abs. 2 BewG anwendbar; denn § 109 Abs. 1 BewG knüpft an die tatsächlich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG erfolgende Gewinnermittlung an (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1147, unter III.2.c cc).
- 24** Nach § 109 Abs. 2 BewG werden bei Steuerpflichtigen, die nicht unter § 109 Abs. 1 BewG fallen, die also ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den --zutreffenden-- ertragsteuerlichen Werten angesetzt. Abnutzbare Wirtschaftsgüter sind solche, deren Nutzbarkeit durch den Steuerpflichtigen sich erfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG; BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1147, unter III.2.c cc, m.w.N.).
- 25** Der Begriff "Wirtschaftsgut" ist auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen und daher weit gespannt. Nicht jeder Vermögenswert ist allerdings ein Wirtschaftsgut. Vielmehr muss es sich um eine objektiv werthaltige, greifbare Position handeln. Ein durch Abspaltung entstehendes Wirtschaftsgut ist erst dann als solches anzuerkennen, wenn es sich zumindest wirtschaftlich bereits verselbständigt (realisiert) hat (BFH-Beschluss vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter C.II.3.).
- 26** Zu den Wirtschaftsgütern rechnen demgemäß u.a. Sachen und werthaltige Rechte im Sinne des BGB (BFH-Beschluss in BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter C.II.3.; BFH-Urteile vom 20. März 2003 IV R 27/01, BFHE 202, 256, BStBl II 2003, 878, und vom 14. März 2006 I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812). Wie aus der Regelung des § 5 Abs. 2 EStG, nach der für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur anzusetzen ist, wenn sie entgeltlich erworben wurden, hervorgeht, zählen zu den Wirtschaftsgütern auch --nicht körperliche-- immaterielle Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1812).
- 27** Dingliche und schuldrechtliche Nutzungsrechte sind danach grundsätzlich als Wirtschaftsgüter anzusehen (BFH-Urteile vom 9. August 1989 X R 20/86, BFHE 158, 316, BStBl II 1990, 128, und in BFH/NV 2006, 1812). Dies gilt auch dann, wenn sie trotz Werthaltigkeit etwa nach § 5 Abs. 2 EStG oder wegen des Vorliegens eines schwebenden Geschäfts nicht bilanziert werden dürfen (BFH-Urteile vom 4. November 1980 VIII R 55/77, BFHE 132, 414, BStBl II 1981, 396, und vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808, unter II.3.). Davon geht auch der Wortlaut des § 5 Abs. 2 EStG aus. Die Vorschrift bestimmt nicht, dass das Vorliegen eines immateriellen Wirtschaftsguts dessen entgeltlichen Erwerb voraussetze, sondern schließt lediglich für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter den Ansatz eines Aktivpostens aus.
- 28** Immaterielle Wirtschaftsgüter können abnutzbar sein oder zu den nicht abnutzbaren, immerwährenden Rechten gehören (BFH-Urteile vom 28. Mai 1998 IV R 48/97, BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775; vom 16. Oktober 2008 IV R 1/06, BFHE 226, 37, BStBl II 2010, 28; vom 29. April 2009 IX R 33/08, BFHE 225, 361, BStBl II 2010, 958, und in BFH/NV 2011, 1147, unter III.2.c cc). Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn seine Nutzung unter

rechtlichen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist. Dies ist bei einem auf die Lebenszeit des Berechtigten bestellten Nießbrauch der Fall. Ein solcher Nießbrauch erlischt mit dem Tod des Nießbrauchers (§§ 1061, 1068 Abs. 2 BGB).

- 29** Ist ein immaterielles Wirtschaftsgut, das zum Anlagevermögen eines Gewerbebetriebs gehört, abnutzbar, ist § 109 Abs. 2 BewG auch dann anwendbar, wenn dafür keine Absetzungen für Abnutzung (§ 7 EStG) berücksichtigt werden können, weil ertragsteuerrechtlich kein Wert bzw. ein Wert von Null anzusetzen ist. Mit der Verwendung des Begriffs "abnutzbares Anlagevermögen" trifft § 109 Abs. 2 BewG keine Abgrenzung gegenüber solchen Wirtschaftsgütern, sondern gegenüber dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1147, unter III.2.c cc).
- 30** Der Anwendbarkeit der Vorschriften, die die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte bzw. ertragsteuerrechtlichen Werte für Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen einschließlich der nach § 5 Abs. 2 EStG nicht zu aktivierenden nicht entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgüter für die Erbschaftsteuer und die Schenkungsteuer angeordnet haben, steht für das Jahr 2006 nicht entgegen, dass diese Regelungen nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) zu einer gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verstoßenden Bevorzugung des Betriebsvermögens geführt haben (Abschn. C.II.1. der Entscheidung). Das BVerfG hat nämlich die weitere Anwendbarkeit des bisherigen Rechts bis zu einer Neuregelung angeordnet, die der Gesetzgeber spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen hatte und durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. Dezember 2008 --ErbStRG-- (BGBl I 2008, 3018) getroffen hat.
- 31** ff) Für den mit Eintritt des Todes des Erblassers in der Person von dessen Ehegatten entstandenen Nießbrauch an dem vom Erblasser durch freigebige Zuwendung auf eine dritte Person übertragenen Anteil an einer Personengesellschaft ist danach bei der Bemessung der gegen den Ehegatten festzusetzenden Erbschaftsteuer gemäß § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 95 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 und § 109 BewG sowie den maßgeblichen ertragsteuerrechtlichen Vorschriften kein Wert anzusetzen, wenn der Ehegatte aufgrund des Nießbrauchs Mitunternehmer der Personengesellschaft geworden ist. Unter diesen Voraussetzungen stellt der Nießbrauch nämlich ein im betrieblichen Anlagevermögen befindliches abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut dar, das ertragsteuerrechtlich und somit auch erbschaftsteuerrechtlich nicht anzusetzen ist.
- 32** Nach der Rechtsprechung des BFH gehört ein aufgrund eines testamentarischen Vermächtnisses erworbener Nießbrauch an einem Gewerbebetrieb als wesentliche Grundlage des Gewerbebetriebs zu dessen notwendigem Betriebsvermögen; denn der Vermächtnisnehmer erzielt aufgrund der Nießbrauchsbestellung durch den Erben gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (BFH-Urteil in BFHE 132, 414, BStBl II 1981, 396).
- 33** Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung im Hinblick auf den unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang zwischen dem Nießbrauch und der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb durch den Nießbraucher an.
- 34** Wie der BFH im Urteil in BFHE 132, 414, BStBl II 1981, 396 weiter ausgeführt hat, käme wegen der Unentgeltlichkeit des Erwerbs des Nießbrauchs ein bilanzieller Wertansatz für diesen nur dann in Betracht, wenn ihn der Vermächtnisnehmer im Zeitpunkt der Aufnahme seiner gewerblichen Tätigkeit (Zeitpunkt der Nießbrauchsbestellung durch den Erben) mit dem Teilwert dem Betriebsvermögen des Betriebs zugeführt hätte. Eine solche Einlage zum Teilwert hätte jedoch eine vorherige Entnahme des Nutzungsrechts aus dem Betriebsvermögen vorausgesetzt. Zu einer solchen Entnahme sei es aber nicht gekommen. Vielmehr sei der Nießbraucher, was die Nutzung des Betriebsvermögens zur Einkunftserzielung betreffe, wie ein Rechtsnachfolger an die Stelle des Inhabers des Gewerbebetriebs getreten. Der in § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (nunmehr § 6 Abs. 3 EStG) vom Gesetzgeber zum Ausdruck gebrachte Grundsatz, dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung keine Entnahme zu betriebsfremden Zwecken sei, müsse auch auf die unentgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung eines Betriebs in der Form der Bestellung eines dinglichen Nießbrauchs am Unternehmen entsprechende Anwendung finden.
- 35** Für den von Todes wegen erworbenen Nießbrauch an einem Anteil an einer Personengesellschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, kann wegen des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs nichts anderes gelten, wenn der Nießbrauch aufgrund seiner Ausgestaltung die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers in der Personengesellschaft begründet. In diesem Fall handelt es sich bei dem Nießbrauch um notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, da er Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb durch den Nießbraucher ist. Zum Sonderbetriebsvermögen II zählen u.a. Wirtschaftsgüter, die unmittelbar zur Begründung der

Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, unter II.2.).

- 36** Ein die Mitunternehmerschaft des Nießbrauchers an einer Personengesellschaft begründender Nießbrauch rechnet demgemäß nicht zum Privatvermögen und ist daher bei der Bemessung der Erbschaftsteuer nicht nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13 Abs. 1 oder § 14 Abs. 1 BewG mit einem Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen. Vielmehr erfolgt die Bewertung gemäß § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 109 Abs. 1 oder 2 BewG nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen. Wegen der Unentgeltlichkeit des Erwerbs scheidet danach ein Wertansatz aus, und zwar unabhängig davon, ob sich die Bewertung nach § 109 Abs. 1 oder § 109 Abs. 2 BewG richtet; denn der Nießbrauch gehört wegen seiner zeitlichen Befristung zu den Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens.
- 37** Der Nießbrauch entsteht in derartigen Fällen nicht deshalb zunächst im Privatvermögen, weil der Erwerbsgrund zum Privatbereich gehört (a.A. Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 12 Rz 912, sowie in Betriebsvermögensnachfolge, 2. Aufl., Rz 65, 650). Eine Entstehung des Nießbrauchs im Privatvermögen würde zunächst dessen Entnahme aus dem Betriebsvermögen voraussetzen. Zu einer solchen kommt es aber nicht. Der Nießbraucher wird vielmehr ertragsteuerrechtlich wie ein Rechtsnachfolger behandelt, der nach § 6 Abs. 3 EStG an die Stelle des Gesellschafters, an dessen Gesellschaftsanteil der Nießbrauch besteht, getreten ist. Dies gilt auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, da § 6 Abs. 3 EStG als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens gemäß § 6 Abs. 7 EStG auch bei dieser Gewinnermittlungsart anwendbar ist.
- 38** Aus dem von Gebel in Troll/Gebel/Jülicher (ErbStG, § 12 Rz 912) angeführten BFH-Urteil vom 2. August 1983 VIII R 57/80 (BFHE 139, 73, BStBl II 1983, 739) lässt sich nichts anderes entnehmen. Der BFH hat in diesem Urteil zwar angenommen, dass der in dem zugrunde liegenden Fall unentgeltlich bestellte Nießbrauch zunächst im Privatvermögen der Nießbraucherin entstanden war. Es ging aber nicht um den Nießbrauch an einem Unternehmen oder an einem Mitunternehmeranteil, sondern an Grundstücken im Privatvermögen. Zudem ist der BFH ersichtlich davon ausgegangen, dass zuerst der Nießbrauch entstanden war und die Nießbraucherin erst anschließend den auf den Grundstücken ausgeübten Gewerbebetrieb übernommen hatte. Schließlich ist die Grundlage dieser Entscheidung, nämlich die Ansicht, dass ein unentgeltlich eingeräumtes und im Privatvermögen entstandenes Nießbrauchsrecht mit dem Teilwert (Nutzungswert) in das Betriebsvermögen eingelegt werden könne, inzwischen überholt. Der BFH hat diese Ansicht im Hinblick auf den BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86 (BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348) durch Urteil vom 16. Dezember 1988 III R 113/85 (BFHE 155, 380, BStBl II 1989, 763) aufgegeben (ebenso BFH-Urteil vom 30. November 1989 IV R 76/88, BFH/NV 1991, 457).
- 39** Im Ergebnis scheidet danach der Ansatz eines von Todes wegen erworbenen Nießbrauchs an der Beteiligung an einer Personengesellschaft bei der Bemessung der Erbschaftsteuer aus, wenn der Nießbraucher aufgrund des Nießbrauchs mit Eintritt des Erbfalls Mitunternehmer der Personengesellschaft geworden ist (ebenso Schmitz, Unternehmensnießbrauch, Steuer und Wirtschaft 1999, 194, 195 f., unter Hinweis auf Janßen/Nickel, Unternehmensnießbrauch, 1998, S. 131 f.).
- 40** 2. Für den Erwerb des Nießbrauchs durch die Klägerin ist danach kein Wert anzusetzen.
- 41** a) Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin den Nießbrauch im erbschaftsteuerrechtlichen Sinn nicht von T, sondern von E erworben hat, obwohl der Nießbrauch von T bestellt worden war.
- 42** Der Erwerb des Nießbrauchs unterliegt als Erwerb von Todes wegen dem Grunde nach gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer. Es handelt sich allerdings nicht um einen von § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfassten Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 Abs. 1 BGB); denn der dem E zustehende Nießbrauch konnte nicht auf die Klägerin als Erbin übergehen. Er ist mit dem Tod des E erloschen (§ 1068 Abs. 2 i.V.m. § 1061 Satz 1 BGB).
- 43** Es handelt sich vielmehr um einen Erwerb von Todes wegen gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Nach dieser Vorschrift gilt als Erwerb von Todes wegen jeder Vermögensvorteil, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags bei dessen Tode von einem Dritten unmittelbar erworben wird. Die Vorschrift ist nicht nur anwendbar, wenn der Dritte ein Forderungsrecht gegen den Schuldner erwirbt, sondern auch dann, wenn bereits zu Lebzeiten des Erblassers das Vollzugsgeschäft unter der aufschiebenden Bedingung von dessen Tod abgeschlossen wurde und die Erfüllungswirkung deshalb ohne weiteres Zutun des Schuldners im Zeitpunkt des Erbfalls eintritt (ebenso zu § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 3 Rz 248).
- 44** Ein solcher Fall ist hier gegeben. Aufgrund des Eintritts der im Vertrag vom 14. Dezember 2004 vereinbarten aufschiebenden Bedingung ist zugleich mit dem Erlöschen des dem E zustehenden Nießbrauchs an dem

Kommanditanteil der T ein entsprechender neuer Nießbrauch in der Person der Klägerin entstanden (§ 158 Abs. 1 BGB). Die Klägerin hat entgegen der Ansicht des FA mit Eintritt des Erbfalls nicht lediglich einen Anspruch gegen T auf Bestellung des Nießbrauchs erworben, sondern unmittelbar den Nießbrauch; denn im Vertrag vom 14. Dezember 2004 war nicht nur eine aufschiebend bedingte Verpflichtung der T, der Klägerin nach dem Tod des E einen Nießbrauch einzuräumen, vereinbart, sondern bereits auch das Vollzugsgeschäft aufschiebend bedingt vorgenommen worden.

- 45** Die von T im Vertrag vom 14. Dezember 2004 unter der Bedingung, dass die Klägerin den E überlebt, übernommene Verpflichtung, den vereinbarten Nießbrauch zugunsten der Klägerin zu bestellen, stellt einen zwischen E und T geschlossenen Vertrag zugunsten Dritter gemäß § 328 Abs. 1, § 331 Abs. 1 BGB dar (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 29. November 2004 III 257/02, EFG 2005, 793; Geck in Kapp/Ebeling, § 3 ErbStG Rz 264.1).
- 46** Wie von § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG vorausgesetzt, sind im Valutaverhältnis zwischen E und der Klägerin alle Merkmale einer freigebigen Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt (vgl. dazu BFH-Urteile vom 24. Oktober 2001 II R 10/00, BFHE 197, 265, BStBl II 2002, 153, und II R 11/00, BFH/NV 2002, 648). Zwar hat T den Nießbrauch bestellt, ohne von der Klägerin eine Gegenleistung zu erhalten. Es handelt sich aber dennoch nicht um eine freigebige Zuwendung der T an die Klägerin; denn die Nießbrauchsbestellung stand im Zusammenhang mit dem Erwerb des Kommanditanteils des E und eines Teils des von E gewährten Gesellschafterdarlehens durch T. Aus diesem Zusammenhang folgt, dass E den Nießbrauch der Klägerin zugewendet hat, ohne von ihr eine Gegenleistung zu erhalten. Die Vermögensübertragung auf T war entsprechend eingeschränkt.
- 47** b) Bei der Bemessung der gegen die Klägerin festzusetzenden Erbschaftsteuer ist der Nießbrauch nicht anzusetzen. Bei dem Nießbrauch handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen, weil er die Mitunternehmerstellung der Klägerin begründet.
- 48** aa) Die Klägerin ist aufgrund des Nießbrauchs mit Eintritt des Erbfalls ebenso Mitunternehmerin der KG geworden wie E bis zu seinem Tod Mitunternehmer gewesen war. Sie kann Mitunternehmerinitiative entfalten, da ihr nach dem Vertrag vom 14. Dezember 2004 die uneingeschränkten Auskunfts- und Einsichtsrechte eines Gesellschafters zustehen und T ihre Stimmrechte als Gesellschafterin der KG zu 40 % gemäß ihren Weisungen auszuüben hat. Die Klägerin trägt auch Mitunternehmerrisiko. Sie ist nicht nur an dem auf den Kommanditanteil der T entfallenden Gewinn und Verlust beteiligt, sondern auch an bestimmten Ansprüchen der T auf Ausschüttungen infolge der Auflösung von Rücklagen sowie an den Erträgen aus der Auflösung stiller Reserven. Im Falle der Auflösung der KG oder des Ausscheidens der T aus dieser erstreckt sich der Nießbrauch zudem anteilig auf das Auseinandersetzungsguthaben der T bzw. den erhaltenen Kaufpreis.
- 49** bb) Es braucht nicht geprüft zu werden, nach welcher Vorschrift die KG ihren Gewinn ermittelt hat. Unabhängig von der Gewinnermittlungsart ist ertragsteuerrechtlich für den Nießbrauch kein Wert anzusetzen. Diese ertragsteuerrechtliche Beurteilung ist nicht nur bei Anwendbarkeit des § 109 Abs. 1 BewG, sondern auch dann maßgebend, wenn § 109 Abs. 2 BewG anwendbar sein sollte. Bei dem Nießbrauch handelt es sich um ein zum betrieblichen Anlagevermögen gehörendes immaterielles Wirtschaftsgut, das abnutzbar ist, weil der Nießbrauch mit dem Tod der Klägerin erlischt, und somit ggf. unter § 109 Abs. 2 BewG fällt.
- 50** 3. Der Klägerin steht für den Erwerb des anteiligen Gesellschafterdarlehens der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu. Der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG ist nicht zu berücksichtigen, weil für die durch den Vertrag vom 14. Dezember 2004 von E an T ausgeführte freigebige Zuwendung der Freibetrag nach dieser Vorschrift in voller Höhe gewährt wurde und daher für den innerhalb von zehn Jahren danach erfolgten Erwerb der Klägerin von E der Freibetrag gemäß § 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG nicht in Anspruch genommen werden kann.
- 51** a) Gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG kommen die Steuervergünstigungen der Abs. 1 und 2 der Vorschrift in Betracht 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 EStG. Der in § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG verwendete Gesellschaftsbegriff ist ebenso wie im Hinblick auf § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen. Dies ergibt sich zum einen aus der Verweisung in § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG auf die dort genannten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften und zum anderen aus Sinn und Zweck der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG.
- 52** aa) Nach den Vorgaben, die das BVerfG in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91 (BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671) zur Erbschaftsteuer aufgestellt hat und von denen sich der Gesetzgeber bei der Schaffung des

§ 13a ErbStG hat leiten lassen, ist der Gesetzgeber verpflichtet, bei der Erbschaftsteuer für Betriebsvermögen die durch Gemeinwohlbindungen und -verpflichtungen verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit der Betriebe zu berücksichtigen und die Belastung so zu bemessen, dass die Fortführung des Betriebs steuerlich nicht gefährdet wird. Das BVerfG hat die Milderung des Steuerzugriffs bei Betriebsvermögen demgemäß ausdrücklich auf solche Erwerber beschränkt, die den Betrieb "weiterführen", "aufrechterhalten" und "fortführen". Diese Wortwahl zeigt, dass das BVerfG einen Erwerber im Blick hatte, bei dem das erworbene Vermögen Betriebsvermögen geblieben ist.

- 53** In der amtlichen Begründung zu Art. 15 Nr. 2 Buchst. b des Entwurfs eines Jahressteuergesetzes 1996 (§ 13 Abs. 2a ErbStG) wurde in diesem Zusammenhang ausgeführt (BTDrucks 13/901, S. 157 f.), das Betriebsvermögen sei meistens mittel- oder langfristig im Betrieb gebunden und könne daher nicht kurzfristig für Erbschaftsteuerzahlungen aufgebracht werden. Die Entlastungen für den Erwerb des begünstigten Vermögens sollten vom Erwerber für notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen innerhalb des Betriebsvermögens oder der Kapitalgesellschaft genutzt werden. Diese Erwägungen des Gesetzgebers gelten auch für die nunmehr in § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen.
- 54** bb) Diese Steuervergünstigungen sind danach 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 § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllt (BFH-Urteile vom 14. Februar 2007 II R 69/05, BFHE 215, 533, BStBl II 2007, 443; in BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312; in BFH/NV 2010, 690; in BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, und vom 17. März 2010 II R 3/09, BFHE 229, 369, BStBl II 2010, 749). Der Erwerber einer Beteiligung an einer Personengesellschaft muss also aufgrund des Erwerbs Mitunternehmer geworden sein (BFH-Urteile in BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312, unter II.2.b, und in BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, unter II.1.a). Nur wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, lassen sich die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen (BFH-Urteile in BFHE 215, 533, BStBl II 2007, 443; in BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312, und in BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555).
- 55** Entscheidend ist danach das durchgehende Vorhandensein von Betriebsvermögen beim Erwerb eines Einzelunternehmens oder eines Mitunternehmeranteils, nicht aber der Erwerb einer zivilrechtlichen Gesellschaftsbeteiligung. Für die meistens mittel- oder langfristige Bindung des Betriebsvermögens und die Absicht des Gesetzgebers, notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen im Betrieb nicht durch Erbschaftsteuerzahlungen zu gefährden, kommt es nicht auf eine zivilrechtliche Beteiligung an einer Personengesellschaft, sondern die Stellung als Mitunternehmer an. Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs. Weil der Betrieb auf Rechnung und Gefahr der Mitunternehmer geführt wird, werden ihnen die Ergebnisse, Gewinn und Verlust der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (BFH-Beschluss vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a aa).
- 56** Der in § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG verwendete Begriff "Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes" ist somit ertragsteuerrechtlich im Sinne eines Mitunternehmeranteils ohne Rücksicht auf zivilrechtliche Beteiligungsverhältnisse zu verstehen.
- 57** Der BFH hat demgemäß bereits im Urteil vom 21. April 2009 II R 26/07 (BFHE 225, 94, BStBl II 2009, 602) die Gewährung des Wertabschlags nach § 13a Abs. 2 ErbStG für den durch Erbanfall erfolgten Erwerb einer Forderung gegen eine KG, an der die Erbin als Kommanditistin beteiligt war, davon abhängig gemacht, dass der Erblasser bis zu seinem Tod Mitunternehmer der KG gewesen war, und es als unerheblich angesehen, dass der Erblasser nach der bereits Jahre vorher erfolgten Übertragung seiner Beteiligung an der KG auf die Erbin nicht mehr zivilrechtlich Gesellschafter der KG gewesen war. Der BFH hat dazu ausgeführt, die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG setze bezogen auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG die Aufrechterhaltung/Weiterführung der beim Erblasser oder Schenker bis zum Vermögensübergang vorhandenen Mitunternehmerstellung voraus. Dabei reiche sogar eine verdeckte Mitunternehmerschaft aus. Eine Mitunternehmerstellung habe dem Erblasser aber bei seinem Tode nicht mehr zugestanden.
- 58** cc) Demnach rechtfertigt zum einen der von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden erfolgte zivilrechtliche Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft, die zugleich eine Mitunternehmerschaft im ertragsteuerrechtlichen Sinn bildet, für sich genommen die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG nicht; vielmehr muss der Erwerber selbst aufgrund des erworbenen Gesellschaftsanteils Mitunternehmer werden (BFH-Urteile in BFHE 224, 144, BStBl II 2009, 312, unter II.2.b, und in BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, unter II.1.). Zum anderen ist es für die Gewährung der Steuervergünstigungen nicht erforderlich, dass

der Erwerber einen zivilrechtlichen Anteil an einer Personengesellschaft erwirbt; es genügt vielmehr, wenn er aufgrund des Erwerbs nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen Mitunternehmer wird.

- 59 dd) Die Finanzverwaltung geht nunmehr ebenfalls davon aus, dass die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG nicht vom Erwerb einer unmittelbaren zivilrechtlichen Vermögensbeteiligung abhängt.
- 60 Dies gilt zum einen für Treuhandverhältnisse. Geht der Anspruch des Treugebers aus einem Treuhandverhältnis von Todes wegen oder durch Schenkung unter Lebenden auf einen Erwerber über, sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG zu gewähren, wenn es sich beim Treugut um nach § 13a Abs. 4 ErbStG oder § 13b ErbStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 12 ErbStRG --ErbStG n.F.-- begünstigtes Vermögen handelt (Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 16. September 2010 34 - S 3811 - 035 - 38476/10, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 2084; zustimmend Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz 74; ebenso bereits Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz 36; Riedel, a.a.O., § 13b ErbStG Rz 24 f.). Dass es an einer unmittelbaren zivilrechtlichen Beteiligung des Treugebers an einer Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft fehlt, wenn der Gesellschaftsanteil für ihn durch einen Treuhänder gehalten wird, steht danach der Gewährung der Steuervergünstigungen nicht entgegen (ebenso Urteil des Niedersächsischen FG vom 28. Juli 2010 3 K 215/09, EFG 2010, 1805). Entscheidend ist vielmehr die durch die Treuhand vermittelte Mitunternehmerstellung des Treugebers.
- 61 Zum anderen handelt es sich nach der jetzigen Verwaltungsauffassung (Erlasse des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 23. März 2009 34 - S 3811 - 035 - 11256/09, DStR 2009, 908, und des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 9. April 2009 3 - S 3806/51, Der Betrieb 2009, 878) sowohl bei einer atypisch stillen Beteiligung als auch bei einer atypisch stillen Unterbeteiligung um erbschaftsteuer- bzw. schenkungsteuerrechtlich begünstigtes Vermögen gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG sowie § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG n.F., da in beiden Fällen ertragsteuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft vorliegt (zum Vorliegen einer Mitunternehmerschaft in solchen Fällen vgl. BFH-Urteile vom 12. November 1985 VIII R 364/83, BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311; vom 27. Januar 1994 IV R 114/91, BFHE 174, 219, BStBl II 1994, 635; vom 10. August 1994 I R 133/93, BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171; vom 6. Juli 1995 IV R 79/94, BFHE 178, 180, BStBl II 1996, 269; vom 16. Januar 2008 II R 10/06, BFHE 220, 513, BStBl II 2008, 631, unter II.1., und in BFH/NV 2010, 2056; BFH-Beschlüsse vom 27. Juli 2009 IV B 124/08, BFH/NV 2009, 1981, und vom 21. Januar 2010 IV B 128/08, BFH/NV 2010, 1425).
- 62 ee) Die Literatur teilt nahezu einhellig diese Ansicht der Finanzverwaltung (S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 13b ErbStG Rz 50; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz 76; Geck in Kapp/Ebeling, § 13b ErbStG Rz 27; Wachter in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, 2. Aufl., § 13b Rz 36; Riedel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, § 13b ErbStG Rz 26; Wälzholz, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2007, 369, 371 f.; Götz/Jorde, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 998, 1005; kritisch Weinmann in Moench/Weinmann, § 13b ErbStG Rz 33).
- 63 ff) Der Gewährung der für den Erwerb von Betriebsvermögen vorgesehenen Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG steht somit nach der zutreffenden Ansicht der Finanzverwaltung nicht entgegen, dass die atypisch stille Gesellschaft als solche handelsrechtlich kein Gesellschaftsvermögen hat (§ 230 HGB) und dem stillen Gesellschafter oder dem still Unterbeteiligten keine dinglichen Mitberechtigungen, sondern lediglich schuldrechtliche Ansprüche gegen den Inhaber des Unternehmens oder den Hauptbeteiligten zustehen. Ebenso wie ertragsteuerrechtlich ist auch erbschaftsteuerrechtlich die Mitunternehmerstellung entscheidend. Es genügt daher, wenn der Unterbeteiligte an einem Gesellschaftsanteil schuldrechtlich so gestellt wird, als wäre er gleich einem Gesellschafter auch an der Vermögenssubstanz des Unternehmens selbst beteiligt (vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 1997 IV R 75/96, BFHE 184, 418, BStBl II 1998, 137).
- 64 gg) Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG sind danach auch dann zu gewähren, wenn der Erwerber aufgrund eines ihm von einem Mitunternehmer schenkweise oder von Todes wegen zugewendeten Nießbrauchs an einem Anteil an einer Personengesellschaft Mitunternehmer wird und Sonderbetriebsvermögen erwirbt (Götz/Jorde, FR 2003, 998, 1005 f.; Piltz, ZEV 1997, 61, 63; a.A. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13b Rz 141). Dass die Ansprüche des Nießbrauchers anders als diejenigen eines atypisch stillen Gesellschafters oder Unterbeteiligten nicht schuldrechtlicher, sondern sachenrechtlicher Natur sind, kann nach Sinn und Zweck der Steuervergünstigungen keine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen. Entscheidend ist die Mitunternehmerstellung sowohl des Schenkers oder Erblassers als auch des Erwerbers.
- 65 Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass ein Nießbrauch nicht vererblich ist, sondern nur wie im Streitfall

aufgrund einer vom Erblasser getroffenen Regelung in der Person des Begünstigten neu entstehen kann (ebenso BFH-Urteil in BFHE 230, 188, BStBl II 2010, 923, unter II.4.b, zu dem mit Eintritt des Erbfalls entstandenen Anspruch auf eine Witwenpension). Dies ändert nämlich nichts daran, dass Sinn und Zweck der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG erfüllt sind. Die mittel- oder langfristige Bindung des erworbenen Betriebsvermögens, die die Entrichtung von Erbschaftsteuer erschwert, und das Ziel des Gesetzgebers, notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen im Betrieb nicht durch Erbschaftsteuerzahlungen zu gefährden, bleiben nämlich davon unberührt. Ob die Gewährung der Steuervergünstigungen im Einzelfall von diesen Erwägungen getragen wird, spielt keine Rolle; denn § 13a ErbStG stellt nicht auf die jeweiligen konkreten Verhältnisse ab.

- 66** Die Rechtsprechung, nach der die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG für den Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen nicht in Anspruch genommen werden können, betrifft lediglich Fälle, in denen der Erwerb von Sonderbetriebsvermögen nicht mit dem gleichzeitigen Übergang der Mitunternehmerstellung vom Erblasser oder Schenker auf den Erwerber verbunden ist (BFH-Urteile vom 20. März 2002 II R 53/99, BFHE 199, 19, BStBl II 2002, 441, unter II.1.b bb zum früheren § 13 Abs. 2a ErbStG, und vom 15. März 2006 II R 74/04, BFH/NV 2006, 1663; BFH-Beschlüsse vom 14. November 2005 II B 51/05, BFH/NV 2006, 305, und vom 12. Januar 2006 II B 104/05, BFH/NV 2006, 745), und ist daher nicht einschlägig, wenn zugleich die Mitunternehmerstellung übergeht.
- 67** b) Der Klägerin steht danach für den Erwerb des anteiligen Gesellschafterdarlehens der Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG zu.
- 68** aa) Die Mitunternehmerstellung des E ist auf die Klägerin übergegangen. E hatte seine Mitunternehmerstellung in der KG nicht durch die Übertragung seines Gesellschaftsanteils auf T verloren. Er war vielmehr aufgrund des zu seinen Gunsten bestellten Nießbrauchs aufgrund von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko Mitunternehmer geblieben. Diese Mitunternehmerstellung ist mit Eintritt des Erbfalls auf die Klägerin übergegangen. Es spielt dabei keine Rolle, dass der zugunsten des E bestellte Nießbrauch mit dessen Tod erloschen ist; denn aufgrund der vereinbarten aufschiebenden Bedingung ist gleichzeitig der zugunsten der Klägerin bestellte Nießbrauch entstanden.
- 69** bb) Bei dem auf die Klägerin übergegangenem Anteil an dem Gesellschafterdarlehen handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen. Ein Darlehen, das ein Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft gegeben hat, bildet bei ihm Sonderbetriebsvermögen; denn die Gesellschaft kann die ihr überlassenen Geldmittel für ihren Betrieb nutzen (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a bb; BFH-Urteile vom 13. Oktober 1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl II 1999, 163, und vom 28. März 2000 VIII R 28/98, BFHE 191, 347, BStBl II 2000, 347; vgl. ferner BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 745).
- 70** cc) Dass gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zum rückwirkenden Wegfall des verminderten Wertansatzes nach § 13a Abs. 2 ErbStG führende Tatsachen vorlägen, hat das FG nicht festgestellt und macht das FA auch nicht geltend.
- 71** 4. Da das FG eine andere Auffassung vertreten hat, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Erbschaftsteuer ist dem Antrag der Klägerin entsprechend festzusetzen. Eine weitere, der materiellen Rechtslage entsprechende Herabsetzung der Steuer scheidet aus, weil der BFH gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO über den Antrag nicht hinausgehen darf.
- 72** Von der vom FA angesetzten, sich auf 946.573 € belaufenden Summe des Werts des Nießbrauchs (324.167 €) und des auf die Klägerin übergegangenem Anteils des E an dem Gesellschafterdarlehen (622.406 €) ist somit zunächst der geltend gemachte Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG von 225.000 € abzuziehen. Der verbleibende Betrag von 721.573 € ist nach § 13a Abs. 2 ErbStG mit 65 %, also 469.022 € anzusetzen. Die Bemessungsgrundlage der Steuer vermindert sich somit um 946.573 € ./. 469.022 € = 477.551 €. Die Erbschaftsteuer errechnet sich danach wie folgt:

Steuerpflichtiger Erwerb laut Bescheid vom 19. Mai 2008 vor Rundung 1.211.744 €

./. 477.551 €

Steuerpflichtiger Erwerb nach Rundung	734.100 €
Steuerklasse I	
Steuersatz gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG: 19 %	
Steuer	139.479 €

Quelle: www.bundesfinanzhof.de