

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

4 K 1218/03 Erb



Im Namen des Volkes

U R T E I L

In dem Rechtsstreit

- Kläger -

Prozessvertreter:

gegen

- Beklagten -

wegen Erbschaftsteuer

hat der 4. Senat in der Besetzung:

Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Richter am Finanzgericht
Richter am Finanzgericht
ehrenamtlicher Richter
ehrenamtliche Richterin

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 23. Februar 2005 für Recht erkannt:

Der Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten vom 13. Februar 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2003 wird insoweit aufgehoben, als darin mehr als 1.457.849,61 € Erbschaftsteuer festgesetzt worden ist. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Beklagte zu 2/3 und der Kläger zu 1/3.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Der Kläger wendet sich im vorliegenden Verfahren gegen die Nachversteuerung von Betriebsvermögen durch den Beklagten gemäß § 13 Abs. 2 a Satz 4 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) a.F. für einen im Rahmen der Festsetzung von Erbschaftsteuer zu berücksichtigenden Vorerwerb.

Mit notariellem Vertrag vom 25. Oktober 1995 übertrug der zwischenzeitlich verstorbene Vater des Klägers, A, seine Kommanditanteile an der A GmbH & Co. KG in Höhe seiner Einlage von 1.790.250 DM sowie seinen Geschäftsanteil an der A GmbH in Höhe von 27.500 DM im Wege vorweggenommener Erbfolge auf den Kläger. Zum Betriebsvermögen der A GmbH & Co. KG gehörte auch das Grundstück
straße (insgesamt 14.140 m²), das als Firmengelände dient.

Mit weiterem notariellen Vertrag vom 13. Dezember 1995 übertrug der Kläger, handelnd für die A GmbH & Co. KG sowie die A GmbH, auf die in Gründung befindliche B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG, vertreten durch den alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer C A, den vorgenannten Grundbesitz zu Buchwerten. Im Rahmen eines Mietvertrags vermietete die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG das Grundstück Straße sodann an die A GmbH & Co. KG.

In Unkenntnis der weiteren Übertragung des Grundstücks auf die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG setzte der Beklagte zunächst mit Schenkungsteuerbescheid vom 18. Juli 1997 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) Schenkungsteuer in Höhe von 56.125 DM gegen den Kläger fest. Wegen der Übertragung von Betriebsvermögen berücksichtigte der Beklagte zu Gunsten des Klägers einen Freibetrag in Höhe von 500.000 DM gemäß § 13 Abs. 2 a ErbStG a. F..

Nach dem Tod des Vaters des Klägers (31. Juli 1998) setzte der Beklagte mit Erbschaftsteuerbescheiden vom 10. März 2000 und 23. Oktober 2000 ebenfalls Erbschaft-

steuer gegen den Kläger fest und berücksichtigte die Übertragung des Betriebsvermögens als Vorschenkung mit einem Freibetrag in Höhe von 500.000 DM.

Im Rahmen einer bei der A GmbH & Co. KG im Jahre 2001 durchgeführten Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass das Grundstück Straße auf die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG übertragen worden war. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass darin eine Freibetragsschädliche Veräußerung i. S. v. § 13 Abs. 2 a ErbStG a. F. liege.

Der Beklagte schloss sich dieser Auffassung an und setzte mit Steueränderungsbescheid vom 14. Februar 2002 gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO die vom Kläger zu zahlende Schenkungsteuer auf 65.257,72 € fest und forderte ihn zur Zahlung von weiteren 36.561,46 € auf. Der Freibetrag für Betriebsvermögen gemäß § 13 Abs. 2 a ErbStG a. F. wurde nunmehr nicht mehr gewährt.

Mit weiterem Bescheid vom 13. Februar 2002 änderte der Beklagte gemäß § 173 Abs. 1 AO wegen der Vorschenkung des Betriebsvermögens ebenfalls die gegen den Kläger ergangenen Erbschaftsteuerbescheide, setzte die Erbschaftsteuer nunmehr unter Berücksichtigung der Vorschenkung auf 1.501.799,24 € fest und forderte den Kläger auf, weitere 67.422,53 € zu zahlen. Hinsichtlich der Vorschenkung ging er aufgrund des Ergebnisses der Betriebsprüfung von einem Wert in Höhe von 2.159.418 DM aus und berechnete die anrechenbare Steuer wie folgt:

Erwerb:	2.159.418 DM
Freibetrag gemäß § 16 ErbStG	<u>90.000 DM</u>
abgerundet	2.069.400 DM
Steuersatz 12 %	248.328 DM.

Diesen Betrag zog er sodann von der ermittelten Steuer in Höhe von 1.628.767,33 € (einschließlich Vorerwerb) ab und kam so zu der festgesetzten Erbschaftsteuer.

Hiergegen legte der Kläger jeweils mit Schreiben vom 7. März 2002 Einspruch ein und führte zur Begründung an, dass eine Freibetragsschädliche Verfügung nicht angenommen werden könne. Es handele sich vielmehr um einen unentgeltlichen Vorgang der Neuaus-

richtung und Neuorganisation des Betriebsvermögens. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen, die im ertragsteuerlichen Sinne zu bewerten seien, seien erhalten geblieben. Das bisherige Gepräge sei auch nach Übertragung der Anteile an der Gesellschaft aufrechterhalten geblieben. Überentnahmen seien nicht zu verzeichnen gewesen. Der Betrieb habe sich vielmehr nur den Marktgegebenheiten angepasst.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2002 teilte der Beklagte mit, dass die betriebsinternen Gründe, die zur Firmenaufspaltung geführt hätten, für die schenkungsteuerliche Beurteilung unerheblich seien. Entscheidend sei vielmehr, dass das Grundstück Straße als wesentliche Betriebsgrundlage der A GmbH & Co. KG durch die Übertragung anderen, betriebsfremden Zwecken zugeführt worden sei. Das Grundstück diene nunmehr als Betriebsvermögen der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG. Schon die Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in einen anderen Gewerbebetrieb reiche aus, um eine Zuführung zu betriebsfremden Zwecken zu bewirken. Auch führe die Anmietung des Grundstücks durch die A GmbH & Co. KG nicht zu einer abweichenden Beurteilung, da das Grundstück hierdurch nicht Betriebsvermögen der Gesellschaft werde.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2002 wies der Kläger darauf hin, dass die weitere Übertragung des Grundstücks unentgeltlich erfolgt sei und damit keine freibetragsschädliche Verfügung darstellen könne. Sinn und Zweck der Behaltensfrist sei, Missbrauch zu verhindern. Das erworbene Vermögen solle 5 Jahre „in den Händen des Erwerbers“ verbleiben. Dies sei im vorliegenden Fall geschehen, denn er sei Inhaber sowohl der Besitz- als auch der Betriebsgesellschaft. Die Einführung des § 13 Abs. 2 a ErbStG a. F. habe den Zweck gehabt, Beteiligungsvermögen zu fördern bzw. zu schützen. Die betrieblichen Tätigkeiten seien als Ausgangspunkt jeglicher Betrachtung zu sehen. Folglich finde im vorliegenden Fall keine Veräußerung statt, auf den konkreten Rechtsträger des Vermögens komme es insoweit nicht an. Entscheidend sei vielmehr, dass der Inhaber des Rechts ein und dieselbe Person sei. Ferner solle gemäß Erbschaftsteuerrichtlinie (ErbStR) R 63 Abs. 2 Satz 3 die Nachsteuer auch dann entfallen, wenn die Zuführung des so entnommenen Betriebsvermögens weiter dem Betrieb diene. Dabei werde jedoch unterstellt, dass eine freibetragsschädliche Verfügung vorgenommen werde, die im vorliegenden Falle allerdings schon nicht vorliege. Das nunmehr vermietete Grundstück die-

ne auch weiterhin dem ursprünglichen Betrieb; die Veräußerung des Betriebsgrundstücks ziele daher nicht auf eine Einschränkung des Betriebs ab. Die Erbschaftsteuerrichtlinie sehe die Nachsteuer vor allem dann als veranlasst, wenn eine „Zuführung zu anderen betriebsfremden Zwecken“ eintrete. Ein solcher Fall liege aber gerade nicht vor. Hilfsweise werde vorgetragen, dass im Falle einer Übertragung von Anteilen im Sinne von § 20 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) erst dann die Nachsteuer ausgelöst werde, wenn Anteile veräußert würden. Nach seiner Auffassung sei dies auf den vorliegenden Fall so zu übertragen, dass erst dann, wenn Anteile an der B Grundstücks-gesellschaft mbH & Co. KG veräußert würden, die Nachsteuer innerhalb von 5 Jahren anfal-le.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2002 wies der Beklagte darauf hin, es sei unerheblich, dass der Kläger alleiniger Inhaber der Besitzgesellschaft sei. Die angesprochene ErbStR R 63 Abs. 2 Satz 3 greife im vorliegenden Fall nicht. Sie gelte nur dann, wenn die Veräu-ßerung nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abziele und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet werde. Hier werde aber das Grundstück dem Betrieb wertmäßig endgültig entzogen. Es stehe dem Betrieb nur noch durch Pachtvertrag zur Nutzung zur Verfügung. Eine Zuführung „zu anderen betriebsfremden Zwecken“ i. S. v. ErbStR R 63 Abs. 2 Satz 1 dritter Fall liege daher vor. R 63 Abs. 2 Satz 1 zähle die ver-schiedenen Formen der schädlichen Verwendung des Betriebsvermögens auf. Eine Ver-äußerung sei danach immer schädlich, eine Unterteilung in betriebsfremde und nichtbe-triebsfremde Veräußerungen gebe es nicht. Eine Veräußerung sei vielmehr immer be-triebsfremd. § 20 Abs. 1 UmwStG sei nicht anwendbar, weil im Schenkungsteuerrecht eine formale Betrachtungsweise gelte.

Mit zwei Einspruchsentscheidungen vom 5. Februar 2003 wies der Beklagte die Einsprü-che des Klägers zurück.

Mit seiner am 6. März 2003 erhobenen Klage trägt der Kläger ergänzend vor: Zwar sei durch die Nachfolgevorschrift § 13 a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nunmehr geklärt, dass auch die Verfügung über eine wesentliche Betriebsgrundlage steuerschädlich sei. Dies habe die Finanzverwaltung in der ErbStR R 63 Abs. 3 Satz 1 entsprechend umgesetzt. Erfasst

werde durch das Gesetz jedoch nur die Übertragung von Betriebsgrundlagen auf nicht ebenfalls durch die Regelung des Erbschaftsteuergesetzes begünstigte Dritte und auch nicht die Veräußerung von Betriebsgrundlagen, die - wie hier - noch dem ursprünglichen Betriebsorganismus wirtschaftlich dienen würden. Denn das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz wolle durch steuerliche Erleichterungen im Zusammenhang mit dem Mitunternehmererlass bzw. dem Standortsicherungsgesetz gerade auch betriebliche Umorganisationen ermöglichen und mittelständische Unernehmen fördern. Der Mitunternehmererlass ziele zwar in erster Linie auf gewerbliche Einkommensteuer, beziehe sich aber auch auf Erbschaft- und Schenkungsteuer. Soweit der Beklagte für seine Auffassung auf den Kommentar von *Moench* verweise, sei dem entgegen zu halten, dass nach dortiger Auffassung die Steuerbefreiung auch im Falle einer (bestehenden) Betriebsaufspaltung greifen solle. Wenn der Fall der Betriebsaufspaltung schon erfasst werde, dürften Änderungen der Unternehmensstruktur, solange die Betriebs- wie Besitzgesellschaft „in einer Hand“ liege, nicht mit der Nachsteuer belastet werden. Der Veräußerungsbegriff sei nicht rein formal zu verstehen. Ziel des Gesetzes sei es allein gewesen zu verhindern, dass der Betrieb bzw. dessen Betriebsgrundlagen an dritte Personen weitergegeben würden. So sei es völlig unstrittig, dass Verfügungen an begünstigte Personen den Freibetrag erhalten würden. In diesem Sinne habe auch das Finanzgericht Berlin in einer Entscheidung vom 4. Juni 2002 – 5 K 5427/00 – entschieden. Auch spreche das Bundesverfassungsgericht in seiner Rechtsprechung nur von der Fortführung des Betriebes und meine damit nicht, dass das Vermögen des Betriebs völlig unverändert auch hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen verbleiben müsse. Vielmehr würden Umstrukturierungen einer Fortführung nicht im Wege stehen. Auch habe die Freibetragsregelung allein den Zweck, den Erwerber von der Steuer zu entlasten, damit weitere Investitionen und der Erhalt der Arbeitsplätze möglich seien. Dass die Betriebsaufspaltung dazu ein Mittel sei, die Belastungen mit laufenden Steuern (Einkommensteuer etc.) zu begrenzen, dürfte einleuchten. Hinzu komme, dass sämtliche beteiligten Parteien ausschließlich durch ihn (den Kläger) beherrscht würden.

Der Kläger beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten vom 13. Februar 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2003 aufzuheben;

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

und trägt zur Begründung vor: Es sei unzutreffend, dass durch die Regelung des § 13 a ErbStG bzw. § 13 Abs. 2 a ErbStG a.F. nur die Übertragung von Betriebsgrundlagen auf nicht ebenfalls durch die Regelung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes begünstigte Dritte erfasst werde. § 13 a Abs. 5 ErbStG bzw. § 13 Abs. 2 a ErbStG würden u. a. die Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs sowie die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen oder die Überführung in Privatvermögen oder die Zuführung zu anderen betriebsfremden Zwecken erfassen. Bei einer Zuführung von wesentlichen Betriebsgrundlagen zu anderen betriebsfremden Zwecken sei nicht zwingend vorgeschrieben, dass es sich um eine Übertragung an fremde Dritte handeln müsse. Es reiche hier schon aus, dass die Betriebsgrundlagen anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt würden. Das hier in Rede stehende Grundstück sei aus dem Betrieb entnommen und in einen anderen neu gegründeten Betrieb übergeführt worden, also nicht im Betriebsvermögen verblieben. Das bedeute nichts anderes als eine Zuführung zu anderen, betriebsfremden Zwecken. Das vom Kläger angeführte finanzgerichtliche Urteil behandle die Übertragung begünstigten Betriebsvermögens an dritte Personen. Ein Umkehrschluss dahingehend, dass dann eine Übertragung auf sich selbst freibetragsunschädlich sei, sei nicht möglich. Der Kläger habe die wesentliche Betriebsgrundlage nicht auf sich selbst übertragen, sondern von einer GmbH auf eine andere GmbH. Hierbei handele es sich um zwei verschiedene Firmen mit unterschiedlichen Betriebszwecken. Dass der Kläger in beiden Fällen der Inhaber sei, ändere an dieser Betrachtungsweise nichts. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage richte sich nach Ertragsteuerrecht, während sich die Frage der freibetragschädlichen Übertragung allein aus dem Erbschaftsteuerrecht ergebe.

Der Senat hat das Verfahren wegen Schenkungsteuer in der mündlichen Verhandlung vom 23. Februar 2005 durch Beschluss abgetrennt (4 K 7354/03 Erb). Nachdem der Vertreter des Beklagten den Schenkungsteuerbescheid vom 14. Februar 2005 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2003 auf Hinweis des Senats

aufgehoben hatte, haben die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache insoweit für erledigt erklärt.

Entscheidungsgründe:

Die Klage, die sich nach Abtrennung des Verfahrens wegen Schenkungsteuer nur noch gegen den Änderungsbescheid des Beklagten zur Erbschaftsteuer richtet, ist zum Teil begründet. Im übrigen ist sie unbegründet.

Der angefochtene (geänderte) Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten vom 13. Februar 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2003 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO)), soweit darin mehr als 1.457.849,61 € Erbschaftsteuer gegen ihn festgesetzt worden ist.

Zutreffend hat der Beklagte seinen Steueränderungsbescheid vom 13. Februar 2002 zunächst auf § 173 Abs. 1 AO gestützt, weil der Umstand, dass das Betriebsgrundstück Straße schon im Dezember 1995 auf die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG übertragen worden war, eine Tatsache ist, die dem Beklagten erst nachträglich, nämlich nach Erlass der beiden ersten Erbschaftsteuerbescheide aufgrund einer Betriebsprüfung im Jahre 2001 bekannt geworden ist. Demgegenüber scheidet eine Änderung der Erbschaftsteuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG aus, weil die Übertragung des Betriebsgrundstücks (=Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung) mit Vertrag vom 13. Dezember 1995 zwar nach der Steuerentstehung, aber vor Erlass der Erbschaftsteuerbescheide im Jahre 2000 erfolgt ist (vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss vom 19. Juli 1993 – GrS 2/92 – Bundessteuerblatt (BStBl) II 1993, 897 (901)).

Darüber hinaus ist der Beklagte zutreffend davon ausgegangen, dass für die im Rahmen der Erbschaft nach A gemäß § 14 ErbStG zu berücksichtigende Vorschenkung die Voraussetzungen einer Nachversteuerung von Betriebsvermögen vorliegen, weil durch notariellen Vertrag vom 13. Dezember 1995 das Betriebsgrundstück Straße auf die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG übertragen worden ist.

Rechtsgrundlage für die Nachversteuerung von Betriebsvermögen ist im vorliegenden Fall noch § 13 Abs. 2 a Satz 4 ErbStG in der Fassung aufgrund des Gesetzes vom 13. September 1994 (BGBl I, 1569), das für Erwerbe galt, für die Steuer nach 31. Dezember 1993 entstanden war (vgl. § 37 Abs. 10). Die Nachfolgevorschrift § 13 Abs. 2 a Satz 4 Nr. 1 ErbStG in der Fassung aufgrund des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250) ist demgegenüber noch nicht einschlägig, weil sie erst für Erwerbe galt, für die Steuer nach dem 31. Dezember 1995 entstanden war (§ 37 Abs. 15). Die Anteile an der A GmbH & Co. KG und der A GmbH sind nämlich mit notariellem Vertrag vom 25. Oktober 1995 auf den Kläger übertragen worden, so dass der maßgebliche Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) noch vor dem 31. Dezember 1995 lag.

Nach § 13 Abs. 2 a Satz 4 ErbStG a.F. fällt die Steuerbefreiung für Betriebsvermögen u.a. auch dann mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn – im hier allein interessierenden Fall – die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert werden. Die Voraussetzungen der Norm liegen vor.

Dem Kläger ist im Zusammenhang mit der Anteilsübergangung der Freibetrag nach § 13 Abs. 2 a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. in Höhe von 500.000 DM gewährt worden, weil er die Anteile im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erworben hatte.

Durch die Übertragung des Betriebsgrundstücks Straße auf die B Grundstücksgesellschaft mbH mit notariellem Vertrag vom 13. Dezember 1995 ist auch die wesentliche Betriebsgrundlage veräußert worden.

Durch die Wortlautänderung (*die* wesentlichen in wesentliche Betriebsgrundlagen) aufgrund des Jahressteuergesetzes 1996 (a.a.O.) ist klar gestellt worden, dass sich der Veräußerungsvorgang nach § 13 Abs. 2 a Satz 4 ErbStG a.F. auch auf *eine* wesentliche Betriebsgrundlage beschränken kann, obwohl ein solches Verständnis nach der ursprünglichen Gesetzesfassung durchaus hätte zweifelhaft sein können (vgl. zum früheren Meinungsstreit: Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuer- und

Meinungsstreit: Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Loseblatt, Stand: Oktober 2004, § 13 a Rn. 293, 396).

Beim übertragenen Grundstück Straße handelt es sich auch um eine „wesentliche Betriebsgrundlage“ im Sinne der Bestimmung. Der Begriff der "wesentlichen Betriebsgrundlage" entstammt dem Ertragsteuerrecht und ist nach der hierzu ergangenen Rechtsprechung funktional zu bestimmen, die auf das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht für die Frage der Begriffsbestimmung ohne weiteres übertragen werden kann (vgl. Finanzgericht (FG) Münster, Urteil vom 31. Juli 2003 – 3 K 3764/00 – Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1636; Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 13 a Rn. 294). Danach muss ausgeschlossen werden können, dass die Betriebsgrundlage nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Eine hinreichende wirtschaftliche Bedeutung kann bei einem Betriebsgrundstück immer dann angenommen werden, wenn der Betrieb auf das Grundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte (vgl. etwa BFH, Urteil vom 23. Mai 2000 - VIII R 11/99 - BStBl II 2000, 621 m.w.N. der Rspr.).

Danach kann es keinen Zweifeln unterliegen, dass der Betrieb der und auch die Verwaltung der GmbH & Co. KG auf das in Rede stehende Gelände Straße von immerhin rund 14.000 qm in der Weise angewiesen sind, dass der Betrieb ohne dieses Grundstück nicht geführt werden könnte, also die Betriebsgrundlage nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Nach Ansicht des Senats ist auch eine wesentliche Betriebsgrundlage „veräußert“ worden, dadurch dass das Grundstück schon am 13. Dezember 1995 auf die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG übertragen worden ist. Denn nach § 2 des notariellen Vertrags ist der Grundbesitz in die in Gründung befindliche Gesellschaft „eingebracht“ worden. Nach § 4 des Vertrags waren sich die Parteien ferner darüber einig, dass das Eigentum am Übertragungsgegenstand übergehen sollte, und beantragten die Eigentumsumschreibung im Grundbuch. Daraus folgt aber zugleich, dass sich das Grundstück nach der Eigentumsumschreibung nicht mehr im Betriebsvermögen der übertragenden A GmbH & Co. KG befindet; es ist nunmehr Betriebsvermögen der B Grundstücksgesell-

schaft mbH & Co. KG geworden. An dieser Betrachtung ändert sich für den Senat auch nichts dadurch, dass die übertragende Gesellschaft nunmehr berechtigt ist, das Grundstück aufgrund eines obligatorischen Nutzungsrechts (hier: Pachtvertrag) zu nutzen, denn das Grundstück ist der übertragenden Gesellschaft als Betriebsvermögen mit dinglicher Wirkung entzogen worden, auch wenn es von dieser tatsächlich aufgrund eines Pachtvertrags weiterhin als Betriebsgrundstück genutzt wird.

Der Senat stellt damit für die Bestimmung, wann wesentliche Betriebsgrundlagen im Sinne des Nachversteuerungstatbestands veräußert worden sind, auf eine formale bürgerlich-rechtliche Betrachtungsweise ab, die nach ständiger Rechtsprechung des für das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht zuständigen II. Senats des Bundesfinanzhofs für die Beurteilung von erbschaft- und schenkungsteuerlichen Sachverhalten maßgeblich ist (vgl. Urteil vom 25. Januar 2001 – II R 39/98 – Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (HFR) 2001, 678). Im Übrigen ist aber auch Ausgangspunkt der ertragsteuerlichen Beurteilung der Veräußerung eines Gewerbebetriebs im Rahmen von § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die Zivilrechtsslage (vgl. BFH, Urteil vom 22. September 1992 – VIII R 7/90 – BStBl II 1993, 228 (229)). Nach der Zivilrechtsslage sind aber die Nutzen und Lasten hinsichtlich des Grundstücks auf die B Grundstücksgesellschaft mbH übergegangen mit der Folge, dass sämtliche mit dem Eigentumsübergang verbundenen Risiken nunmehr auch von ihr getragen werden. Der Eigentumsübergang hat weiterhin zur Folge, dass der A GmbH & Co. KG das Betriebsgrundstück als Beleihungsobjekt zukünftig nicht mehr zur Verfügung steht. Ebenso dürfte eine Insolvenz der Grundstücksgesellschaft – aus welchen Gründen auch immer – zwangsläufig zu Schwierigkeiten bei der Betriebsgesellschaft führen. Demgegenüber soll der Freibetrag für Betriebsvermögen die Fortführung des Betriebs und seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen honorieren und den Betrieb steuerlich entlasten, um so - gerade bei mittelständischen Unternehmen - Arbeitsplätze zu sichern. Diesem gesetzgeberischen Ziel würde es allerdings nicht entsprechen, wenn – wie hier - wesentliche Betriebsgrundlagen dem Betrieb nach der Übertragung nicht mehr als Betriebsvermögen zur Verfügung stehen, sondern nur noch aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrags weiter genutzt werden können. Auch im umgekehrten Fall, also dann, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen schon bei der Übertragung von Betriebsvermögen fehlen, ist eine Privilegierung des Betriebsvermögens nicht gerechtfertigt.

Denn nur bei dem Erwerber, der die volle Rechtsposition des bisherigen Betriebsinhabers in bezug auf das übergegangene Betriebsvermögen erhält und diese auch mindestens fünf weitere Jahre in seiner Person behält, liegen die Voraussetzungen für eine Sonderbehandlung des übergegangenen Betriebsvermögens vor. So hat etwa der Bundesfinanzhof zum hier einschlägigen § 13 Abs. 2 a ErbStG a.F. entschieden, dass die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ohne Mitunternehmeranteil im Wege der vorweggenommenen Erbfolge den Freibetrag für Betriebsvermögen nicht rechtfertigt (vgl. Urteil vom 20. März 2002 – II R 53/99 – BStBl II 2002, 441).

Aus den vorstehenden Gründen vermag sich der Senat der eher von wirtschaftlichen Überlegungen aus dem Ertragsteuerrecht geprägten Argumentation des Klägers für den vorliegenden Fall nicht anzuschließen. Auch wenn danach Betriebsgesellschaft und Besitzgesellschaft nach Aufspaltung praktisch „in einer Hand“ liegen und es hierfür nachvollziehbare ertragsteuerliche Gründe geben mag, bleibt es dabei, dass es sich nach der Betriebsaufspaltung um rechtlich selbständige Personen handelt, denen bestimmte Wirtschaftsgüter – hier der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG das Betriebsgrundstück - zugeordnet werden. Zwar ist dem Kläger darin zuzustimmen, dass es Sachverhaltskonstellationen geben kann, bei denen es nach Sinn und Zweck der Freibetragsregelung trotz formaler Veräußerung eines Wirtschaftsguts nicht gerechtfertigt erscheint, den Freibetrag nachträglich abzuerkennen. So ist beispielweise etwa in ErbStR R 63 Abs. 2 Satz 3 bestimmt, dass von einer Nachversteuerung abzusehen ist, wenn die Veräußerung nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird. Ein solcher Fall liegt aber hier ersichtlich nicht vor. Dabei kann dahinstehen, ob die Übertragung auf die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG auf eine wesentliche Einschränkung des Betriebs abzielt, weil das Grundstück zwar weiterhin als Betriebsgrundstück zur Verfügung steht, aber andererseits die Möglichkeit der Kündigung des Pachtvertrags durch die Gesellschaft besteht. Denn der übertragenden Gesellschaft ist jedenfalls kein Veräußerungserlös oder eine sonstige Gegenleistung zugeflossen, die etwa in den Betrieb hätten investiert werden können, weil die Übertragung nach § 2 Abs. 1 des notariellen Vertrags vom 13. Dezember 1995 zu Buchwerten erfolgt ist. Das Grundstück ist damit dem Betrieb vielmehr auch wertmäßig entzogen worden, ohne dass dem

entzogen worden, ohne dass dem Betrieb eine adäquate Gegenleistung hierfür zugeflossen wäre.

Schließlich sind dem Grunde nach auch die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Vorerwerbs des Klägers im Rahmen der Festsetzung von Erbschaftsteuer nach A – ohne den Freibetrag für Betriebsvermögen - gegeben. Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG wird von der Steuer für den Gesamtbetrag die Steuer abgezogen, die für die früheren Erwerbe nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers und auf der Grundlage der geltenden Vorschriften zur Zeit des letzten Erwerbs zu erheben gewesen wäre. Aus dem Wortlaut der Vorschrift („zu erheben gewesen wäre“) folgt, dass von dem Grundsatz, die Vorwerbe mit dem früheren Wert anzusetzen, dann eine Ausnahme zu machen ist, wenn der Vorerwerb mit einem unzutreffenden Wert angesetzt worden ist (vgl. BFH, Urteil vom 17. April 1991 – II R 121/88 – BStBl II 1991, 522) oder aber gar nicht oder nur zum Teil nicht besteuert werden kann, weil hinsichtlich des Vorerwerbs etwa Verjährung eingetreten ist (vgl. BFH, Urteil vom 21. Mai 2001 – II R 48/99 – BFH/NV 2001, 1407).

Demnach durfte der Beklagte für die Berechnung der anzurechnenden Steuer zum einen den aufgrund der Betriebsprüfung im Jahre 2001 ermittelten zutreffenden Wert der Anteile an der A GmbH & Co. KG zum Stichtag (§§ 11, 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) in Höhe von 2.078.278 DM (ursprünglich 1.178.243 DM) bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer berücksichtigen. Zum anderen steht aber auch der Umstand, dass hinsichtlich der Änderung beim Vorerwerb des Klägers bereits am 31. Dezember 2000 Festsetzungsverjährung eingetreten war, weil die vierjährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 1996 zu laufen begonnen hatte und am 31. Dezember 2000 endete (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 oder Abs. 5 Nr. 2 ErbStG, was der Sache nach keinen Unterschied macht, weil Erklärung und Kenntnis in einem Jahr liegen), einer Anrechnung der Steuer – wie dargestellt - nicht entgegen.

Allerdings enthält der Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten hinsichtlich der anzurechnenden Steuer für den Vorerwerb zwei Berechnungsfehler, soweit für den persönlichen Freibetrag des Klägers gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG und den nach § 19 Abs. 1 ErbStG zu ermittelnden Steuersatz nicht auf die im Zeitpunkt des letzten Erwerbs (31.

Juli 1998) geltenden Vorschriften abgestellt worden ist. Insoweit ist der Erbschaftsteuerbescheid des Beklagten vom 13. Februar 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2003 rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Nach der für die Erbschaftsteuer am Stichtag (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) geltenden Rechtslage betrug der Freibetrag für Kinder bereits 400.000 DM und nicht 90.000 DM und der Steuersatz nach Steuerklasse I bei einem Wert des steuerpflichtigen Vor(Erwerbs) in Höhe von abgerundet 1.759.400 DM 19 % anstatt 12 %. Daraus folgt für die Berechnung der anzurechnenden Steuer für den Vorerwerb im Einzelnen:

Wert des Erwerbs insgesamt:	2.159.418 DM
./. Freibetrag 400.000 DM:	1.759.418 DM
abgerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 5)	1.759.400 DM
anzurechnende Steuer bei Steuersatz 19%:	<u>334.286 DM</u>

Bei einer Steuer von 3.185.592 DM (einschließlich Vorerwerb) beträgt die festzusetzende Erbschaftsteuer unter Berücksichtigung der anzurechnenden Steuer für den Vorerwerb (334.286 DM) 2.851.306 DM, also umgerechnet 1.457.849,61 €

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren folgt aus § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.

Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen und darüber hinaus auch deshalb, weil die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert. Zu der hier streitigen Frage der Nachversteuerung von Betriebsvermögen in einem Fall, bei dem wesentliche Betriebsgrundlagen auf eine andere Gesellschaft übertragen und diese im Gegenzug von der übertragenden Gesellschaft nunmehr gepachtet werden, liegt, soweit ersichtlich, noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor. Auch erscheint eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs deshalb erforderlich, weil das Finanz-

gericht Münster den Nachversteuerungstatbestand bei der Nachfolgeregelung § 13 a Abs. 5 ErbStG in einem Verschmelzungsfall im Wege „verfassungskonformer Auslegung“ nicht als erfüllt angesehen hat (Urteil vom 14. Oktober 2004 – 3 K 901/02 Erb – Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (DStRE) 2005, 211), obwohl dieser nach dem Wortlaut der Vorschrift hätte angenommen werden müssen. Insoweit ist derzeit ein Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof anhängig (Az.: II R 71/04). Auch wenn der vom Finanzgericht Münster entschiedene Fall auf den Besonderheiten einer Verschmelzung gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) beruhen dürfte – ein solcher Fall liegt hier nicht vor -, zeigt die Entscheidung doch, dass für das Gericht bei der Beurteilung des Nachversteuerungstatbestandes nicht die - hier allerdings vertretene - formale bürgerlich-rechtliche Betrachtung von ausschlaggebender Bedeutung war.