
Datum: 24.01.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1043/17 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0124.4K1043.17ERB.00

Tenor:

Der Steuerbescheid vom 29. Juli 2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2017 wird aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen

Tatbestand:

- Die Mutter des Klägers, Frau A., war mit einer Einlage von ...DM Kommanditistin der Fa. A.-Z GmbH & Co. KG (Fa. A.- Z KG). Die Fa. A.- Z KG war mit einer Einlage von ...€ alleinige Kommanditistin der Fa. A.- GmbH & Co. KG (Fa. A.- KG). Die Fa. A.- KG war Eigentümerin der in B-Stadt belegenen und betrieblich genutzten Grundstücke Gemarkung C-Stadt, Flur 5, 6 und 7, Flurstücke 40, 41, 42, 67, 69, 108, 109, 159 und 160 (A-Straße). 1 2
- Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 1. April 2008 übertrug Frau A. von ihrem Kommanditanteil an der Fa. A.- Z KG einen Teilanteil von ...DM aufschiebend bedingt auf den 10. April 2008 auf den Kläger. Dieser verpflichtete sich, an seine Mutter als Gegenleistung auf deren Lebenszeit eine Rente von monatlich 3.000 € zu zahlen. Im Übrigen übertrug sie den Kommanditanteil schenkweise im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. 3
- Der Kläger gab beim beklagten Finanzamt am 17. August 2009 eine Schenkungsteuererklärung ab, mit der er den gemeinen Wert des Anteils der Fa. A.- Z KG an 4

der Fa. A.- KG mit ...€ angab.

Das beklagte Finanzamt stellte mit Bescheid vom 1. September 2010 den Wert des dem Kläger übertragenen Anteils der Frau A. an der Fa. A.- Z KG auf den 10. April 2008 mit ...€ fest. Dabei setzte es Anteile der Fa. A.- Z KG an Kapitalgesellschaften mit insgesamt ... € an. Hierin war eine Beteiligung an einer Fa. B. GmbH mit einem Wert von ...€ enthalten. Ferner setzte es Anteile der Fa. A.- Z KG an Personengesellschaften mit ... € an. Hierin war die Beteiligung an der Fa. A.- KG mit einem Wert von ... € und eine Beteiligung an der Fa. C. mbH & Co. KG mit einem Wert von ... € enthalten. 5

Das Amtsgericht D-Stadt eröffnete am 1. August 2012 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Fa. A.- KG. 6

Der Insolvenzverwalter veräußerte am 18. September 2012 die Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Vorräte, soweit hieran keine Rechte Dritter bestanden, sowie das Recht, die Firma der Fa. A.- KG fortführen zu dürfen, sämtliche Pläne und Konstruktionen, das Know-How, Fertigungsverfahren, Betriebsgeheimnisse, Kunden- und Lieferantendaten, Patente und Markenrechte. Die Betriebsgrundstücke der Fa. A.- KG veräußerte er nicht. Diese wurden an die Käuferin vermietet, die auch einen Teil der bei der Fa. A.- KG angestellt gewesenen Arbeitnehmer übernahm. 7

Der Insolvenzverwalter schloss mit der Fa. A.- Z KG am 11. April 2013 eine Vergleichsvereinbarung bezüglich des Streits über die Wirksamkeit einer Vereinbarung vom 20. Januar 2011 zwischen der Fa. A.- Z KG und der Fa. A.- KG ab. Darin wurde festgehalten, dass die Fa. A.- Z KG die Ansicht vertreten habe, auf Grund der Vereinbarung vom 20. Januar 2011 Inhaberin gewerblicher Schutzrechte (Marken, Patente, eingetragene Wortbildmarken sowie einer eingetragenen Gemeinschaftsmarke) geworden zu sein. Der Insolvenzverwalter hielt die Übertragung dieser Schutzrechte für unwirksam. Der Insolvenzverwalter verpflichtete sich, an die Fa. A.- Z KG einen Betrag von ... € abzüglich einer Massebeteiligung im Gegenzug dafür zu zahlen, dass die Fa. A.- Z KG keine Rechte an den Schutzrechten mehr geltend machen sollte. Unter 4. Satz 2 der Vergleichsvereinbarung wurde festgehalten, dass die Schutzrechte vom Insolvenzverwalter verwaltet und übertragen worden seien. 8

Das beklagte Finanzamt setzte die gegen den Kläger festgesetzte Schenkungsteuer wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. A.- KG mit Bescheid vom 29. Juli 2013 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € neu fest. Dabei berücksichtigte es nur noch einen verminderten Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) von ... € anstatt von zuvor ... € (Einspruchsentscheidung vom 27. November 2012). 9

Mit seinem hiergegen eingelegten Einspruch trug der Kläger vor: Über das Vermögen der Fa. A.- Z KG sei kein Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter habe zudem weder den Anteil der Fa. A.- Z KG an der Fa. A.- KG noch wesentliche Betriebsgrundlagen wie die Betriebsgrundstücke in der A-Straße veräußert. Der Insolvenzverwalter habe den Betrieb der Fa. A.- KG auch nicht eingestellt. Er habe erst nach Abschluss der Vergleichsvereinbarung vom 11. April 2013 über die Vermögensgegenstände der Fa. A.- KG wirksam verfügen können. Der Anteil der Fa. A.- KG an dem Gesamtvermögen der Fa. A.- Z KG habe zudem nur etwa 38 % betragen, während der Anteil an der Fa. B. GmbH etwa 60 % des Gesamtvermögens der Fa. A.- Z KG betragen habe. Die Beteiligung der Fa. A.- Z KG an der Fa. A.- KG sei deshalb nur von untergeordneter Bedeutung gewesen. Unter Berücksichtigung der Ertragskraft sei die Fa. B. GmbH letztlich der einzig wahre 10

Vermögenswert für die Fa. A.- Z KG gewesen. Die Fa. A.- KG habe keine nachhaltig positive Ertragskraft gehabt.

Nachdem das beklagte Finanzamt den Kläger mit Schreiben vom 15. November 2016 auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hingewiesen hatte, setzte es die Schenkungsteuer gegen ihn mit Einspruchsentscheidung vom 24. März 2017 auf ... € neu fest. Dabei berücksichtigte es keinen Bewertungsabschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG mehr. Zur Begründung führte es aus: Bei den Beteiligungen der Fa. A.- Z KG an der Fa. A.- KG und an der Fa. B. GmbH habe es sich um die zwei wesentlichen Standbeine der Fa. A.- Z KG gehandelt. Jede der beiden Beteiligungen habe eine wesentliche Betriebsgrundlage für die Fa. A.- Z KG dargestellt. Die Fa. A.- KG sei für die Fa. A.- Z KG im Vergleich zu ihren anderen Beteiligungen nicht nur von untergeordneter Bedeutung gewesen. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. A.- KG habe deshalb dazu geführt, dass der Bewertungsabschlag vollständig weggefallen sei.

Der Kläger trägt mit seiner Klage vor: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. A.- KG habe nicht zum Wegfall des Bewertungsabschlags führen können. Der Insolvenzverwalter habe innerhalb der Frist von fünf Jahren nach dem Erwerb weder den Anteil an der Fa. A.- KG noch den Betrieb dieser Gesellschaft als Ganzes veräußert. Er habe insbesondere nicht das Grundvermögen der Fa. A.- KG, das ihr wesentliches Vermögen dargestellt habe, veräußert. Von dem für die Fa. A.- KG angesetzten Wert von ... € seien ... € auf den Grund und Boden sowie auf Gebäude entfallen. Das Grundvermögen habe somit 56,47 % des gemeinen Werts der Anteile an der Fa. A.- KG entsprochen. Der Insolvenzverwalter habe nur Roh- Hilfs- und Betriebsstoffe sowie veraltete, weitgehend abgeschriebene Gegenstände veräußert. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie den im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorhandene Auftragsbestand habe er nicht veräußert.

Der Kläger beantragt,

- 1. den Steuerbescheid vom 29. Juli 2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2017 aufzuheben;
- 2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das beklagte Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist es auf seine Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet. Der Steuerbescheid vom 29. Juli 2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2017 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Das beklagte Finanzamt hat die Steuerfestsetzung zu Unrecht geändert.

Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997

(BGBl. I, 378), zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I, 2332), fällt der verminderte Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb einen Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs.

Nach den §§ 161 Abs. 2, 131 Abs. 1 Nr. 3 des Handelsgesetzbuchs führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Kommanditgesellschaft zu ihrer Auflösung. Daher stellt dies einen Tatbestand dar, der einer Aufgabe des Gewerbebetriebs der Gesellschaft im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG gleichsteht (Bundesfinanzhof - BFH -, Urteil vom 21. März 2007 II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321). 23

Über das Vermögen der Fa. A.- Z KG, an dem der Kläger auf Grund des Vertrags vom 1. April 2008 einen Teilanteil erworben hat, ist innerhalb der Frist des § 13a Abs. 5 ErbStG jedoch nicht das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. A.- KG am 1. August 2012 hatte auch nicht zur Folge, dass die Fa. A.- Z KG ihren Gewerbebetrieb aufgegeben hat (vgl. hierzu Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG § 13a Randnr. 287). 24

Nach Auffassung des Senats sind auch nicht wesentliche Betriebsgrundlagen der Fa. A.- Z KG innerhalb der Frist des § 13a Abs. 5 ErbStG veräußert worden (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG). 25

Bei der Beantwortung der Frage, was wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG sind, ist auf eine funktionale Betrachtungsweise abzustellen. Maßgebend ist daher, ob es sich um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen handelt (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG § 13a Randnr. 286; Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG § 13a Randnr. 142; Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 4. Aufl., § 13a Randnr. 90). Nicht ausreichend für die Annahme der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen ist die Veräußerung von einzelnen nicht betriebswesentlichen Vermögensgegenständen (Stalleiken in von Oertzen/Loose, ErbStG § 13a Randnr. 143; Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, ErbStG, 4. Aufl., § 13a Randnr. 95). Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören im Allgemeinen die Betriebsräume, der bisherige betriebliche Wirkungskreis (Betätigungsfeld und Kundschaft) und der Warenbestand, soweit er nicht in seiner konkreten Zusammensetzung jederzeit wieder kurzfristig zu beschaffen ist (BFH, Urteil vom 27. Mai 2009 II R 53/07, BFHE 225, 493). 26

Ausgehend von diesen Grundsätzen mag in der Veräußerung der Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Vorräte, soweit hieran keine Rechte Dritter bestanden, sowie des Rechts, die Firma der Fa. A.- KG fortführen zu dürfen, der Pläne und Konstruktionen, des Know-Hows, der Fertigungsverfahren, der Betriebsgeheimnisse, der Kunden- und Lieferantendaten, der Patente und der Markenrechte durch den Insolvenzverwalter über das Vermögen der Fa. A.- KG mit dem Vertrag vom 18. September 2012 eine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlage im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG gesehen werden können. Die von der Veräußerung umfassten Vermögensgegenstände betrafen den bisherigen betrieblichen Wirkungskreis der Fa. A.- KG. Darüber hinaus betraf die Veräußerung in Gestalt der Vorräte auch den Warenbestand der Fa. A.- KG. 27

Zugunsten des beklagten Finanzamts kann auch davon ausgegangen werden, dass der Annahme einer Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs der Fa. 28

A.- KG nicht der Umstand entgegensteht, dass der Insolvenzverwalter erst am 11. April 2013 und damit einen Tag nach der Frist des § 13a Abs. 5 ErbStG mit der Fa. A.- Z KG eine Vergleichsvereinbarung über die Rechte an den gewerblichen Schutzrechten der Fa. A.- KG abgeschlossen hat. Denn diese Vergleichsvereinbarung besagt nicht, dass die Veräußerung durch den Insolvenzverwalter vom 18. September 2012, soweit sie sich überhaupt auf die in der Vergleichsvereinbarung aufgeführten gewerblichen Schutzrechte bezogen hat, unwirksam war. Mit der Vergleichsvereinbarung vom 11. April 2013 ist vielmehr der letztlich nicht mehr entschiedene Streit des Insolvenzverwalters und der Fa. A.- Z KG über die Wirksamkeit der Vereinbarung vom 20. Januar 2011 einvernehmlich beigelegt worden.

Gleichwohl kann nach Auffassung des Senats in der Veräußerung von Vermögensgegenständen der Fa. A.- KG durch den Insolvenzverwalter über deren Vermögen mit dem Vertrag vom 18. September 2012 nicht zugleich eine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen der Fa. A.- Z KG im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG gesehen werden. Im Schrifttum wird zwar die Auffassung vertreten, dass in einem Personengesellschaftskonzern wesentliche Betriebsgrundlagen auf einer unteren Ebene zugleich wesentliche Betriebsgrundlagen der obersten Personengesellschaft seien (Stalleiken/Steger, DStR 2011, 1353, 1354 f.). Dem vermag der Senat in dieser Allgemeinheit jedenfalls für den Streitfall indes nicht zu folgen. 29

Der Senat verkennt nicht, dass die Fa. A.- Z KG mit einer Einlage von ... € die alleinige Kommanditistin der Fa. A.- KG war. Ferner ergibt sich aus dem Feststellungsbescheid des beklagten Finanzamts vom 1. September 2010, dass die Anteile der Fa. A.- Z KG an Personengesellschaften mit ... € und die Beteiligung an der Fa. A.- KG mit einem Wert von... € angesetzt wurden. Die Beteiligung der Fa. A.- Z KG an der Fa. A.- KG machte danach immerhin etwa 37 % sämtlicher Beteiligungen von ... € aus. 30

Dennoch kann nach Ansicht des Senats die Veräußerung von Vermögensgegenständen der Fa. A.- KG mit dem Vertrag vom 18. September 2012 nicht zugleich ohne weiteres eine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen der Fa. A.- Z KG im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG mit der Folge darstellen, dass dadurch der Bewertungsabschlag des § 13a Abs. 2 ErbStG vollständig weggefallen ist. Im Streitfall ist nämlich insbesondere zu berücksichtigen, dass der Insolvenzverwalter über das Vermögen der Fa. A.- KG deren Betriebsgrundstücke nicht veräußert, sondern nur vermietet hat. Insoweit hat der Kläger unwidersprochen vorgetragen, dass 56,47 % (...€) des für die Fa. A.- KG angesetzten Werts von ... € auf den Grund und Boden sowie auf die Gebäude entfallen sei, was anhand der vorliegenden Akten (Feststellungsbescheide des beklagten Finanzamts und Stellungnahmen des Bausachverständigen) nachvollziehbar ist. Berücksichtigt man ferner, dass - wie der Kläger im Einspruchsverfahren unwidersprochen vorgetragen hat - der Anteil der Fa. A.- KG nur etwa 38 % des Gesamtvermögens der Fa. A.- Z KG betragen hat, wird deutlich, dass in Anbetracht dieser beteiligungsbedingten Verringerung des Anteils etwaig wesentlicher Betriebsgrundlagen der Fa. A.- KG, die veräußert worden sind, nicht ohne weiteres nach der insoweit maßgebenden funktionalen Betrachtungsweise zugleich eine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen der Fa. A.- Z KG angenommen werden kann. Diese Annahme wird überdies dadurch bestätigt, dass die Fa. A.- KG nach dem unwidersprochen gebliebenen Vortrag des Klägers für die Fa. A.- Z KG keine nachhaltig positive Ertragskraft hatte, was sich letztlich auch an der Eröffnung des Insolvenzverfahren über ihr Vermögen gezeigt hat. 31

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 32

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i.V.m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

34