
Datum: 07.04.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3558/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0407.9K3558.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

T A T B E S T A N D:

1

Streitig ist, ob der Kläger für seinen - bereits bestandskräftig zur Schenkungsteuer
veranlagten - Beteiligungserwerb den Betriebsvermögensfreibetrag nach § 13 Abs. 2a Nr. 2
ErbStG a.F. in Anspruch nehmen kann.

2

Der Onkel des Klägers,, war mit einer voll eingezahlten Kommanditeinlage von
.....,- DM Kommanditist der im Handelsregister des Amtsgerichts eingetragenen
..... Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Co. KG (..-GmbH &Co. KG).
Außerdem war er mit zwei ebenfalls voll eingezahlten Geschäftsanteilen von nominal jeweils
1.300,- DM an der Komplementär - GmbH (..... Gesellschaft mit beschränkter Haftung
- ..-GmbH -) beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom 7. Dezember 1994 (Urk.-Nr. 1896/1994-S
des Notars Dr.) übertrug er unter Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchs seinen
beiden Neffen - unter anderem dem Kläger - und seiner Nichte im Wege der
Sonderrechtsnachfolge jeweils ein Drittel seiner Anteile an den beiden vorgenannten
Gesellschaften und schied aus ihnen aus. Unter demselben Datum trat der Onkel des
Klägers diesem und dessen beiden Geschwistern zu gleichen Teilen zusätzlich einen Teil
seiner Beteiligung an der Grundstücksgesellschaft ..., Str. ... (GbR) ab. Auch insoweit
behält er sich auf Lebenszeit ein unentgeltliches Nießbrauchsrecht vor (vgl. notarieller
Vertrag Urk.-Nr. 1897/1994-S des Notars Dr. Spiess).

3

In seiner am 25. April 1995 eingereichten Schenkungsteuererklärung gab der Kläger den
Einheitswertanteil des Grundstücks Str. ... mit 8.852,- DM, den anteiligen Wert des
übrigen Vermögens der GbR mit 7.690,- DM (Schulden: 137,- DM) und den anteiligen
Einheitswert des Betriebsvermögens der ..-GmbH &Co. KG mit 50.521,- DM an. Hierzu
erläuterte er in einer separaten Anlage, dass der Erklärung hilfsweise die

4

vermögensteuerlichen Werte auf den 1. Januar 1994 zugrunde gelegt worden seien, weil die Werte auf den Stichtag 1. Januar 1995 noch nicht festgestellt worden seien. Es werde beantragt, "die Schenkungsteuer hinsichtlich dieser Vermögensgegenstände" vorläufig festzusetzen. Die auf den Stichtag entfallenden Beträge würden bei Vorliegen nachgereicht.

Mit Bescheid vom 1. September 1995 setzte der Beklagte - ausgehend von einem Erwerbswert i.H. von 169.645,- DM - Schenkungsteuer i.H. von 29.526,- DM gegen den Kläger fest. Einen Teilbetrag von 7.120,- DM stundete er gemäß § 25 ErbStG im Hinblick auf die dem Schenker vorbehaltenen Nießbrauchsrechte. Die Veranlagung erfolgte nach § 165 Abs. 1 AO vorläufig 5

"... bezüglich der noch nicht auf den 1.1.1995 endgültig festgestellten Werte 6

- EWBV der GmbH &Co. KG 7

- EWBV der Grundstücksgesellschaft Str. ... GbR" 8

Am 24. September 1996 teilte der Kläger dem Beklagten mit, dass sich die vermögensteuerlichen Werte der Beteiligungsgesellschaften auf den 1. Januar 1995 wie folgt geändert hätten: 9

- Betriebsvermögen GmbH &Co. KG 35.826,- DM 10

- Grundstücksgesellschaft Str. GbR 11

- Grundvermögen 8.852,- DM 12

- Übriges Vermögen 7.754,- DM 13

- Schulden 144,- DM 14

Es werde beantragt, den Bescheid gemäß §§ 164 Abs. 2 Satz 1, 165 Abs. 2 AO entsprechend zu ändern und das Betriebsvermögen gemäß § 13 Abs. 2a Nr. 2 ErbStG a.F. außer Ansatz zu lassen. Zum Nachweis der Tatsache, dass es sich bei der Zuwendung der Gesellschaftsanteile um einen Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge handele, legte er einen notariellen Erbvertrag vom 19. Februar 1991 vor, in dem sich sein Onkel und dessen Ehefrau zunächst gegenseitig zu Erben berufen und für den Todesfall des Längstlebenden die Nichten und Neffen des Ehemannes (Onkels) zu gleichen Teilen als Gesamtrechtsnachfolger eingesetzt hatten. Auf den weiteren Inhalt der Vertragsurkunde wird Bezug genommen. 15

Mit Schreiben vom 2. Dezember 1996 übersandte der Kläger darüber hinaus eine schriftliche Erklärung des Betreuers seines Onkels, derzufolge der Betriebsvermögensfreibetrag nach § 13 Abs. 2a Nr. 2 ErbStG für die Anteilsübertragung vom 7. Dezember 1994 unwiderruflich in Anspruch genommen und zu gleichen Teilen auf die - insgesamt drei - Bedachten aufgeteilt werden solle. 16

Unter dem 9. Dezember 1996 lehnte der Beklagte die Gewährung des Betriebsvermögensfreibetrags mit der Begründung ab, dessen Inanspruchnahme hätte spätestens im Wege des Einspruchs gegen den Schenkungsteuerbescheid beantragt werden müssen. Dieser sei, da der Vorläufigkeitsvermerk den § 13 Abs. 2a ErbStG nicht umfasse, in diesem Punkt bereits bestandskräftig und eine Änderung nicht mehr möglich. Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO scheide ebenfalls aus, weil der Bescheid nicht unter dem Vorbehalt 17

der Nachprüfung ergangen sei.

Den hiergegen gerichteten Einspruch des Klägers wies der Beklagte mit 18
Rechtsbehelfsentscheidung vom 9. April 1998, auf deren Inhalt Bezug genommen wird, als
unbegründet zurück und erhöhte die Schenkungsteuer gemäß § 165 Abs. 2 AO auf 30.525,-
DM. Dabei berücksichtigte er den Einheitswert des Betriebsvermögens für die ..-GmbH &Co.
KG antragsgemäß mit 35.826,- DM. Gleichzeitig wertete er eine Mitteilung des
Feststellungsfinanzamts aus, wonach für die Grundstücksgesellschaft Str. ... GbR
folgende auf den Kläger entfallende Vermögenswerte endgültig festgestellt worden waren:

Grundvermögen 24.787,- DM 19

Sonstiges Vermögen 2.436,- DM 20

Kapitalvermögen 13.073,- DM 21

Schulden 288,- DM. 22

Den wegen des Nießbrauchsvorbehalts zu stundenden Betrag erhöhte der Beklagte auf 23
7.354,- DM.

Mit der vorliegenden Klage verfolgt der Kläger sein Begehren, den Beklagten zur 24
Berücksichtigung des Betriebsvermögensfreibetrags nach § 13 Abs. 2a Satz 1Nr. 2 ErbStG
a.F. zu verpflichten, weiter. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor:

Der Beklagte weigere sich zu Unrecht, ihm - dem Kläger - für den Erwerb der Anteile an der 25
..-GmbH &Co. KG die Vergünstigung nach § 13 Abs. 2a Nr. 2 ErbStG a.F. zu gewähren.
Soweit er hierzu unter Berufung auf den gleichlautenden Ländererlass vom 29. November
1994 (BStBl. I 1994, 905) die Auffassung vertrete, die Erklärung nach § 13 Abs. 2a ErbStG
a.F. könne nur bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung, d.h. bis zum Eintritt ihrer
Unanfechtbarkeit, abgegeben werden, verkenne er, dass das Gesetz insoweit keine
Befristung vorsehe. Vielmehr stelle die unwiderrufliche Erklärung des Schenkers, den
Freibetrag in Anspruch nehmen zu wollen, ein rückwirkendes Ereignis dar mit der Folge, dass
der Bescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen sei. Die Bedeutung der
Erklärung nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. erschöpfe sich nämlich nicht ausschließlich in einer
Verfahrenshandlung oder rein formellen Voraussetzung, sondern sie sei selbst Merkmal des
gesetzlichen Tatbestands und wirke rechtsgestaltend. Insoweit werde auf das zu § 10 Abs. 1
Nr. 1 Satz 1 EStG ergangene BFH-Urteil vom 12. Juli 1989 (X R 8/84, BStBl. II 1989, 957)
verwiesen, dessen Grundsätze auch für die Erklärung des Schenkers nach § 13 Abs. 2a
ErbStG a.F. gälten. Ähnlich wie bei der Antragstellung im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz
1 EStG ändere sich auch im vorliegenden Fall aufgrund der Erklärung des Schenkers die
steuerrechtliche Qualifikation des Zuwendungsgegenstands, indem an sich steuerpflichtiges
Betriebsvermögen steuerfrei werde, wenn der Schenker dem Finanzamt gegenüber die
Inanspruchnahme des Freibetrags erkläre. Der Schenker habe es somit in der Hand, dem
zugewendeten Betriebsvermögen die steuerrechtliche Qualifikation
"schenkungsteuerpflichtig" oder "schenkungsteuerfrei" zu geben.

Für die Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auf die Inanspruchnahmeerklärung 26
des Schenkers nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. spreche zudem, dass ein Bedürfnis bestehe,
die Gestaltung erst nach der Entstehung des Steueranspruchs vorzunehmen, weil die für die
Entscheidung erforderlichen Unterlagen und Berechnungen häufig erst später vollständig
vorlägen und die steuerlichen Auswirkungen erst nachträglich in allen Einzelheiten erkennbar

würden.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass die Erklärung nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. unwiderruflich und es deshalb nicht möglich sei, sie vorsorglich zur Absicherung der Steuerfreiheit abzugeben und dann erst im nachhinein die Zweckmäßigkeit der Inanspruchnahme zu prüfen. Von Bedeutung sei ferner, dass die Erklärung des Schenkers - vergleichbar dem Antrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG - eine Wechselwirkung insoweit habe, als für die nächsten zehn Jahre kein weiterer Freibetrag für zugewendetes Betriebsvermögen mehr gewährt werden könne. 27

Schließlich müsse an den Fall gedacht werden, dass später - z.B. durch eine Betriebsprüfung - ein höherer Wert für das übertragene Betriebsvermögen festgestellt und der Schenkungsteuerbescheid wegen neuer Tatsachen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werde. Das könne dazu führen, dass der Schenker den Freibetrag nunmehr beanspruchen wolle, dies aber nicht mehr in vollem Umfang könne, weil der Inanspruchnahme die Bestandskraft des Steuerbescheids entgegenstünde. 28

Aber selbst wenn man davon ausginge, die Erklärung nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. sei kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wäre der Schenkungsteuerbescheid im Streitfall nach § 165 Abs. 2 AO antragsgemäß zu ändern, da sich der Vorläufigkeitsvermerk im Bescheid vom 1. September 1995 nicht auf die festzusetzende Steuer, sondern unmittelbar auf die Besteuerungsgrundlage beziehe. Dabei sei der Umfang der Vorläufigkeit nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 27. November 1996 (X R 20/95, BFH/NV 1997, 540) ausgehend vom Horizont des Empfängers zu ermitteln. Aus der danach maßgeblichen Sicht des Klägers sei die Schenkungsteuer insoweit vorläufig festgesetzt worden, als sie sich auf das zugewendete Betriebsvermögen der ..-GmbH &Co. KG sowie die anteiligen Werte der Grundstücks - GbR Str. ... bezogen habe. Zwar betreffe die Vorläufigkeit dem Wortlaut nach die noch nicht endgültig festgestellten Einheitswerte des Betriebsvermögens. Da die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens jedoch kein Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO für die Schenkungsteuerfestsetzung sei, sei der Vorläufigkeitsvermerk so zu verstehen, wie er auch von ihm - dem Kläger - beantragt worden sei, nämlich hinsichtlich der Zuwendung des Betriebsvermögens und der Grundstücks - GbR Str. 29

Die Erklärung des Schenkers nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. stehe in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang mit der Höhe des zugewendeten Betriebsvermögens. In Anbetracht dessen, dass eine Prüfung der Frage, ob die Inanspruchnahme des Freibetrags wirtschaftlich sinnvoll sei, nur und erst dann möglich sei, wenn der Wert des Betriebsvermögens endgültig feststehe, verstieße es eklatant gegen die Interessen des Steuerschuldners, wenn die Schenkungsteuer bezüglich des Betriebsvermögens vorläufig festgesetzt und der Freibetrag von der Vorläufigkeit nicht umfasst würde. 30

Der Beklagte hat dem Begehren des Klägers, den Wert der Anteile am Vermögen der Grundstücks - GbR Str. auf 20.003,- DM herabzusetzen, mit Teilabhilfebescheid vom 20. November 1998 entsprochen und die Schenkungsteuer auf 24.650,- DM ermäßigt. Der Kläger hat den geänderten Bescheid mit Erklärung vom 27. November 1998 fristgerecht zum Gegenstand des Klageverfahrens gemacht (§ 68 FGO a.F.). 31

Der Kläger beantragt nunmehr, 32

den Beklagten zu verpflichten, bei der Festsetzung der Schenkungsteuer das Betriebsvermögen der ..-GmbH &Co. KG gemäß § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. außer Ansatz z 33

lassen.

Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen.	35
Er hält an seiner Auffassung fest, eine Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. komme nicht in Betracht. Hierzu führt er unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung vom 9. April 1998 ergänzend aus:	36
Die Vorläufigkeit könne schon deswegen nicht auf den Betriebsvermögensfreibetrag ausgedehnt werden, weil für ihn - den Beklagten - zum Zeitpunkt des Bescheiderlasses hinsichtlich der Inanspruchnahme der Vergünstigung nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. keine tatsächliche Ungewissheit bestanden habe. § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. sei durch das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993 in das ErbStG 1994 eingefügt worden, weshalb der Beklagte davon habe ausgehen müssen, dass dem Steuerberater des Klägers diese Vorschrift bekannt und der Freibetrag bewusst nicht beansprucht worden sei, zumal das Betriebsvermögen der-GmbH &Co. KG bereits im Erstbescheid mit einem positiven Wert angesetzt worden sei.	37
Zwar müsse eingeräumt werden, dass die Formulierung im Bescheid vom 1. September 1995 unklar sei, da sich die Vorläufigkeit auf einen Teil der steuerlichen Bemessungsgrundlage und nicht - wie es § 165 Abs. 1 AO an sich vorschreibe - auf die festzusetzende Steuer beziehe. Dies könne jedoch nicht zu einer Ausdehnung auf sich in diesem Zusammenhang ergebende Folgerechtsfragen führen. Bei der gebotenen Auslegung des Vorläufigkeitsvermerks ergäben sich im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Beklagte über die Gewährung des Freibetrags nach § 13 Abs. 2a ErbStG a. F. nicht endgültig habe entscheiden wollen.	38
Nach seiner - des Beklagten - Ansicht scheide auch eine Änderungsfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aus. In materiellrechtlicher Hinsicht scheitere die begehrte Änderung daran, dass die Übertragung der Kommanditanteile auf den Kläger nicht als Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge i.S. des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. anzusehen sei, und verfahrensrechtlich handle es sich bei der unwiderruflichen Erklärung des Schenkers nicht um ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.	39
Ein Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge liege nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 25. Januar 2001 (II R 52/98, BStBl. II 2001, 414) im Streitfall nicht vor, da der Onkel des Klägers seine Rechtsstellung als Gesellschafter der- GmbH &Co. KG nicht vollständig auf den Kläger und dessen Geschwister übertragen, sondern durch den Vorbehalt des Nießbrauchs an den Gesellschaftsanteilen einen Ausschnitt daraus zurückbehalten habe. Dabei lasse die Vertragsgestaltung vorliegend darauf schließen, dass sich der Schenker den Nießbrauch an dem Gesellschaftsanteil als solchem vorbehalten habe. Bei dieser Art Nießbrauch bleibe die Stellung des bisherigen Anteilseigners (Schenker) als Gesellschafter und Mitunternehmer aufrechterhalten, da ein hinreichender Bestand an vermögensrechtlicher Substanz des nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils sowie an gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechten beim Schenker verbleibe (Hinweis auf BFH, Urteil vom 1. März 1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241). Insbesondere behalte der Nießbraucher das den Nießbrauch kennzeichnende Fruchtziehungsrecht, wenn auch beschränkt auf den entnahmefähigen Betrag, die Möglichkeit zur Ausübung von Rechten, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten nach den Vorschriften des HGB angenähert seien, sowie das Zustimmungsgeschäft zu Maßnahmen des	40

Gesellschafters (§ 1071 BGB).

Unabhängig von den aufgezeigten materiellen Bedenken sei die nachträgliche Inanspruchnahme des Betriebsvermögensfreibetrags auch aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht (mehr) möglich. 41

Zwar sei das auf die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. gerichtete Erklärungsrecht des Schenkers nicht ausdrücklich befristet. Gehe es aber letztlich nur darum, mit steuerlicher Wirkung und damit für das Finanzamt verbindlich festzulegen, ob für eine Schenkung von Betriebsvermögen der Freibetrag nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. zu gewähren sei, gebe es keinen im Gesetz angelegten Grund, die Wirksamkeit der Inanspruchnahme- und Aufteilungserklärung nach Eintritt der Bestandskraft als rückwirkendes Tatbestandsmerkmal zuzulassen. Denn der Schenker sei bei seiner Entscheidung völlig frei und weder an seine eigenen Interessen noch an die seines Betriebs oder des Beschenkten gebunden. Die Entscheidung bedürfe auch keiner besonderen Qualifikation oder Eignung, die es erfordern würde, das Recht zur Erklärungsabgabe als besonders qualifizierenden, rechtsgestaltenden Antrag mit materiellrechtlicher Tatbestandswirkung anzusehen. Da dies der eigentlichen Intention des Gesetzgebers entspreche, sei - auch unter Einbeziehung des § 13 Abs. 3 ErbStG a.F. - anzunehmen, dass er eine zeitliche Beschränkung unausgesprochen gewollt habe. 42

Die nachträgliche Abgabe der Inanspruchnahmeerklärung könne auch nicht über eine Änderung der Schenkungsteuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erreicht werden, da die nach Erlass des Bescheids abgegebene Erklärung des Schenkers kein rückwirkendes Ereignis im Sinne dieser Vorschrift sei. Nach der Rechtsprechung des BFH müsse das nachträglich eintretende Ereignis nicht nur den Sachverhalt ändern, sondern auch derart in die Vergangenheit zurückwirken, dass ein Bedürfnis bestehe, eine schon endgültige - bestandskräftig getroffene - Regelung i.S. der §§ 118, 157 AO an die Sachverhaltsgestaltung anzupassen. Die Ausübung eines Antrags-, Gestaltungs- oder Wahlrechts nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erfülle diese Voraussetzungen nicht, weil dadurch nicht mit rechtsgestaltender Wirkung der bestandskräftig geregelte Einzelfall (= Sachverhalt) geändert, sondern die sich daraus ergebende Rechtsfolge einer Steuerbegünstigung - hier der Betriebsvermögensfreibetrag nach § 13 Abs. 2a ErbStG a.F. - erstmalig beansprucht werde. 43

Soweit der BFH in den Urteilen vom 16. Februar 1994 (II R 18/92, BFH/NV 1994, 826 zu § 23 Abs. 1 Satz 2 GrEStG 1983), vom 12. Juli 1989 (X R 8/84, BStBl. II 1989, 957 zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG), und vom 10. Oktober 1996 (III R 94/93, BFH/NV 1997, R 104 zu § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG) die nachträgliche Ausübung eines Antragsrechts ausnahmsweise als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO angesehen habe, sei diese Rechtsprechung wegen der dort vorliegenden Besonderheiten nicht auf die Inanspruchnahmeerklärung des Schenkers nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. übertragbar. Hinsichtlich der vertiefenden Ausführungen des Beklagten wird auf den Schriftsatz vom 3. April 2003 verwiesen. 44

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten ergänzend Bezug genommen. 45

1. ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE:

46

47

Die Klage ist begründet.

Der Beklagte ist verpflichtet, die Schenkungsteuerfestsetzung vom 1. September 1995 dahingehend zu ändern, dass hinsichtlich des Erwerbs der Anteile an der -GmbH &Co. KG der - anteilige - Betriebsvermögensfreibetrag gemäß § 13 Abs. 2 a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. berücksichtigt wird. 48

Nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG in der durch das StandOG (BGBl. I 1993, 1569) eingeführten, für Erwerbe nach dem 31.12.1993 geltenden Fassung (a.F.) bleibt Betriebsvermögen i.S. des § 12 Abs. 5 ErbStG beim Erwerb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge insgesamt bis zu einem Wert von 500.000,- DM außer Ansatz, wenn der Schenker dem Finanzamt unwiderruflich erklärt, dass der Freibetrag für die Schenkung in Anspruch genommen wird; dabei hat der Schenker, wenn zum selben Zeitpunkt mehrere Erwerber bedacht werden, den für jeden Bedachten maßgebenden Teilbetrag von 500.000,- DM zu bestimmen. 49

Die aufgrund des notariellen Vertrags vom 7. Dezember 1994 (Urk.Nr. 1896/1994 - S) erfolgte Übertragung der Kommanditanteile an der-GmbH &Co. KG erfüllt die materiellrechtlichen Befreiungsvoraussetzungen des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F.. Denn der Kläger hat mit der Beteiligung an der im Inland ansässigen KG Betriebsvermögen i.S. des § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 95, 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erworben. 50

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 25. Januar 2001 II R 52/98, BStBl. II 2001, 414, und vom 20. März 2002 II R 53/99, BStBl. II 2002, 441) erfasst der nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. begünstigte Erwerb zwar nicht jede Schenkung unter Lebenden i.S. des § 7 ErbStG. Vielmehr sind, da die Vorschrift lediglich eine Gleichstellung der Erwerbe unter Lebenden mit den Erwerben durch Erbanfall (§ 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F.) bezweckt, als Erwerbe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge nur solche Erwerbe anzusehen, die einem Übergang von Betriebsvermögen durch Erbanfall i.S. des § 1922 BGB materiell vergleichbar sind (vgl. BFH in BStBl. II 2001, 414, und in BStBl. II 2002, 441, sowie BFH-Urteil vom 10. Dezember 1997 II R 22/96, BStBl. II 1998, 117 betreffend die Unanwendbarkeit des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 ErbStG a.F. beim Vermächtniserwerb). Ein Übergang von Betriebsvermögen durch Erbanfall zeichnet sich im Wesentlichen dadurch aus, dass die Rechtsstellung des (Mit-)Unternehmers hinsichtlich des Betriebsvermögens als solche auf einen oder mehrere Erben übergeht und dass die Übertragung endgültig erfolgt (BFH in BStBl. II 2001, 414, und in BStBl. II 2002, 441). 51

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Der Onkel des Klägers hat die ihm im Übertragungszeitpunkt noch gehörenden Kommanditanteile vollständig - zu je einem Drittel - an den Kläger und dessen Geschwister abgetreten und ist mit der Übertragung aus der Gesellschaft ausgeschieden. Damit sind der Kläger und seine Geschwister, die ausweislich des zwischen ihrem Onkel und dessen Ehefrau geschlossenen Erbvertrags vom 19. Februar 1991 zu Erben des Längstlebenden berufen sind, in die Rechtsstellung ihres Onkels - des Schenkers - eingerückt. Dies geschah auch endgültig, da - ungeachtet des Bestehens gesetzlicher Rückforderungsrechte (z.B. §§ 528, 530 BGB) - der notarielle Übertragungsvertrag keinerlei Möglichkeit der Rückgängigmachung etwa durch freien Widerruf oder Eintritt aufschiebender Bedingungen vorsah. Dass der Onkel sich das Nießbrauchsrecht an den übertragenen Gesellschaftsanteilen vorbehalten hat, hält der erkennende Senat für begünstigungsunschädlich. 52

Zwar hat der BGH mit Urteil vom 27. April 1994 (IV ZR 132/93, NJW 1994, 1791) die Auffassung vertreten, bei einer Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt laufe die Zehnjahresfrist für das Entfallen von Pflichtteilsergänzungsansprüchen i.S. des § 2325 Abs. 3 BGB nach früheren Schenkungen nicht an, da es bis zur Beendigung des Nießbrauchs an einer vollständigen Übertragung fehle. Dieser - ohnehin umstrittenen (vgl. Frank in Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Aufl. 1997, § 2325 Rz. 24 + 24 a, Leipold, JZ 1994, 1121, 1122) - Rechtsprechung folgt der Senat indes bei der Auslegung des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. jedenfalls dann nicht, wenn der Beschenkte (Nießbrauchsbesteller) - ggf. auch neben dem Nießbraucher - ertragsteuerlich Mitunternehmer und der Nießbrauch nicht so extrem ausgestaltet wird, dass dem Beschenkten keine Mitunternehmerinitiative mehr verbleibt (vgl. Hübner in Viskorf / Glier / Hübner / Knobel / Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 13a Rz. 26, Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, § 13a Rz. 20, Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 13a Rz. 150). Denn beim Vorbehalt eines derartigen Nießbrauchs handelt es sich - wie in den BFH-Urteilen vom 25. Januar 2001 (II R 52/96, BStBl. II 2001, 414) und 20. März 2002 (II R 53/99, BStBl. II 2002, 441) gefordert - nicht um eine nur partielle Übertragung der Rechtsposition des Schenkers, sondern um einen zeitlich gestreckten Werttransfer, der sich mit dem Tod des Schenkers (= Erlöschen des Nießbrauchs) vollendet, dann aber den Erwerber auch vollständig in die rechtliche Stellung des Schenkers einrücken lässt (Frank, a.a.O., § 2325 Rz. 17, Jülicher, DStR 2001, 769, 772). Entscheidend ist der - auch in Fällen dieser Art - endgültige und irreversible Übergang der Vermögenssubstanz, der sich ungeachtet der Tatsache, dass dem Schenker das Fruchtziehungsrecht zunächst noch verbleibt, bereits am Stichtag vollzieht (vgl. Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 13. Auflage, § 7 Rz. 55). Die Richtigkeit der Auffassung, dass der Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts für die Anwendung des § 13 Abs. 2 a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. unschädlich ist, wird nicht zuletzt auch durch die Regelung des § 25 Abs. 1 Satz 1 ErbStG bestätigt, zufolge derer u.a. der Erwerb von Vermögen, dessen Nutzungen dem Schenker zustehen, ohne Berücksichtigung dieser Belastung besteuert wird. Wirkt sich aber die durch den Nießbrauchsvorbehalt begründete Belastung des erworbenen Vermögens bei der Schenkungsteuerfestsetzung nicht bereicherungsmindernd aus, und ist außerdem die Schenkung ungeachtet des Nießbrauchsvorbehalts bereits mit der Übertragung des belasteten Gegenstands i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG ausgeführt, erscheint es systematisch konsequent und geboten, die Zurückbehaltung des Nutzungsrechts auch im Rahmen des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. nicht als einen der Vollrechtsübertragung entgegenstehenden Umstand anzusehen.

Der Prozessbevollmächtigte des Klägers hat in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen vorgetragen, bei dem dem Onkel des Klägers vorbehaltenen Nießbrauch handele es sich um einen "normalen" Nießbrauch, der sich ausweislich des Übertragungsvertrags auf die "Gesellschaftsanteile" als solche bezieht. Infolgedessen geht der Senat davon aus, dass der Kläger - entsprechend dem Regelfall (vgl. Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 21. Auflage, § 15 Rz. 309, Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 13a Rz. 150) - zumindest neben seinem Onkel Mitunternehmer der-GmbH & Co. KG geworden ist. Da die Erlangung der Mitunternehmerstellung - wie oben ausgeführt - für die Annahme eines nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. begünstigten Erwerbs genügt, sind die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung des Betriebsvermögensfreibetrags im Streitfall erfüllt.

Auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht ist das Begehren des Klägers begründet.

54

55

56

Dabei kann dahin gestellt bleiben, ob die beantragte Änderung auch gemäß § 165 Abs. 2 AO durchgeführt werden könnte, weil der dem Schenkungsteuerbescheid vom 1. September 1995 beigefügte Vorläufigkeitsvermerk die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG mitumfasst. Jedenfalls stellt die unwiderrufliche Erklärung des Schenkers vom 14. November 1996, dass der Freibetrag nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. für die Anteilsübertragung vom 7. Dezember 1994 in Anspruch genommen werde, ein rückwirkendes Ereignis dar, dessen Eintritt durch Änderung des Bescheids nach § 175 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 AO Rechnung zu tragen ist.

Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). 57

Rückwirkende Ereignisse i.S. dieser Vorschrift sind alle Vorgänge tatsächlicher oder rechtlicher Art, die nachträglich, d.h. für den Fall einer beantragten Aufhebung oder Änderung nach Erlass des Steuerbescheids eingetreten sind, den Sachverhalt verändern und dabei steuerrechtlich derart in die Vergangenheit zurückwirken, dass ein Bedürfnis besteht, eine schon endgültige - bestandskräftig - getroffene Regelung i.S. der §§ 118, 157 AO an die Sachverhaltsänderung anzupassen (BFH-Urteile vom 27. September 1988 VIII R 432/83, BStBl. II 1989, 225,228, und vom 12. Juli 1989 X R 8/84, BStBl. II 1989, 957, m.w.N.). Steuerliche Auswirkungen hat ein Ereignis insbesondere dann, wenn es für den Steuergegenstand, den Steuersatz oder auch das Eingreifen bestimmter Steuervergünstigungen von Bedeutung ist (BFH-Urteil vom 21. April 1988 IV R 215/85, BStBl. II 1988, 863). Der Eintritt dieses Ereignisses muss sich steuerlich für die Vergangenheit auswirken, was vor allem dann der Fall ist, wenn die Besteuerung nicht an Lebensvorgänge, sondern unmittelbar oder mittelbar an Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse oder Verwaltungsakte anknüpft und diese Umstände nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit gestaltet werden (BFH in BStBl. II 1988, 863, m.w.N.). Auch nicht fristgebundene Antragsrechte können unter besonderen Umständen im Falle ihrer Ausübung zur rückwirkenden Umgestaltung des Steuerrechtsverhältnisses führen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Januar 1994 II R 72/91, BStBl. II 1994, 302, BFH in BFH/NV 1994, 826, in BStBl. II 1989, 957, und in BFH/NV 1997, R 104 sowie Kühn/Hofmann, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, § 175 AO Bem. 3). 58

Ob ein Ereignis entgegen dem grundsätzlich im Steuerrecht geltenden Rückwirkungsverbot ausnahmsweise in die Vergangenheit zurückwirken darf, richtet sich nach den Normen des materiellen Steuerrechts (vgl. amtliche Begründung zu § 175 AO im Entwurf § 156 - BT.-Drucksache VI/1982, S. 155, sowie BFH in BStBl. II 1989, 957, m.w.N.). Ist in der danach maßgebenden Vorschrift die steuerliche Rückwirkung nicht - wie etwa in §§ 16 GrEStG oder § 29 ErbStG - ausdrücklich angeordnet, kann sie sich gleichwohl aus dem Sinn und Zweck der Regelung ergeben (Klein/Rüsken, Abgabenordnung, Kommentar, 7. Auflage, § 175 Rz. 56). 59

Ausgehend von diesen Grundsätzen stellt die nachträgliche Erklärung des Onkels des Klägers, den Betriebsvermögensfreibetrag für die Zuwendung der Kommanditanteile an der GmbH & Co. KG in Anspruch zu nehmen, ein rückwirkendes Ereignis dar, dessen Eintritt durch Erlass eines gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Schenkungsteuerbescheids zu berücksichtigen ist. 60

Die Erklärung des Schenkers nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. ist nicht nur - wie etwa der Antrag auf Verlustabzug nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AIG (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 21. April 1988 IV R 215/85, BStBl. II 1988, 863) - bloße Verfahrenshandlung oder rein formelle Voraussetzung für die Berücksichtigung eines steuerlich relevanten Sachverhalts. Ihr kommt 61

vielmehr die Bedeutung eines materiellen Tatbestandsmerkmals insofern zu, als sie zum einen unmittelbar rechtsgestaltend und zum anderen nachträglich auf die bereits bestandskräftig festgesetzte Schenkungsteuerschuld einwirkt.

Rechtsgestaltende Wirkung hat die Erklärung des Schenkers deshalb, weil sie das Eingreifen einer Steuervergünstigung zur Folge hat (vgl. BFH in BStBl. II 1988, 863). Zwar beeinflusst die Abgabe der Erklärung nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. den Zuwendungsgegenstand weder hinsichtlich seiner Eigenschaft als Betriebsvermögen noch bezüglich seines Werts. Sie verändert jedoch den Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10 ErbStG), indem Betriebsvermögen, das ohne Inanspruchnahmeerklärung in vollem Umfang der Besteuerung unterläge, nunmehr bis zu einem Betrag von insgesamt 500.000,- DM aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeklammert wird. Der Senat sieht insoweit keinen entscheidungserheblichen Unterschied zu den Anträgen auf Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) und Übertragung des Kinderfreibetrags (§ 32 Abs. 6 Satz 4, 2. Alternative EStG), deren rechtsgestaltende Wirkung der BFH mit Urteilen vom 12. Juli 1989 (X R 8/84, BStBl. II 1989, 957) sowie vom 10. Oktober 1996 (III R 94/93, BFHE 181, 458, BFH/NV 1997, R 104) bejaht hat. Hier wie dort hat der Antrag letztlich denselben - die steuerliche Bemessungsgrundlage schmälern - Effekt, gleichviel ob diese nun dadurch gemindert wird, dass grundsätzlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen zu abzugsfähigen Sonderausgaben umqualifiziert werden oder bisher beim anderen Elternteil berücksichtigte kindbedingte Belastungen nunmehr dem Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, oder ob - wie im Streitfall - steuerpflichtiges Vermögen bis zu einem bestimmten Betrag steuerfrei gestellt wird. Soweit der Beklagte die Auffassung vertritt, die BFH-Rechtsprechung zu §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 32 Abs. 6 Satz 4 EStG sei auf die Inanspruchnahmeerklärung nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. nicht übertragbar, weil die Anträge auf Anwendung des Realsplittings sowie auf Übertragung des hälftigen Kinderfreibetrags jeweils "durch die Zustimmung des Empfängers qualifiziert" seien, ist ihm entgegenzuhalten, dass diese Überlegung nur eine von mehreren möglichen Besonderheiten ist, deren Vorliegen ausnahmsweise eine Durchbrechung der Bestandskraft rechtfertigt. Keiner der genannten BFH-Entscheidungen sind Anhaltspunkte dafür zu entnehmen, dass die dort angeführten Gründe abschließend sein sollen, also die Zulassung der Rückwirkung aus anderen - den Antrag oder die Erklärung ebenfalls "qualifizierenden" - Erwägungen ausgeschlossen ist.

Entgegen der Auffassung des Beklagten wirkt die Erklärung des Schenkers auch nachträglich auf die Steuerschuld ein. Denn sie folgt sowohl der Entstehung der Schenkungsteuer (§ 38 AO), d.h. dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG), als auch dem Erlass des die Steuer festsetzenden Bescheids nach.

Die Vorschrift des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. gestattet die begehrte steuerliche Rückwirkung der Erklärung. Weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus allgemeinen Grundsätzen ergibt sich, dass die Abgabe der Erklärung fristgebunden ist. Dabei kann der Senat die höchststrichterlich noch nicht entschiedene Frage, ob nicht fristgebundene Anträge und Wahlrechte generell vor Eintritt der Bestandskraft gestellt bzw. ausgeübt werden müssen, im Streitfall offen lassen (ebenso BFH in BStBl. II 1989, 957, und in BFH/NV 1997, 104). Selbst wenn ein solcher Grundsatz anzuerkennen wäre, müsste für die Inanspruchnahmeerklärung nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. etwas anderes gelten.

Dies folgt bereits aus dem Umstand, dass in Abs. 3 der Bestimmung (= § 13a Abs. 6 ErbStG n.F.) für die - ebenfalls begünstigten - Erwerbe nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG a.F. (= § 13a Abs. 4 Nr. 2 und 3 ErbStG n.F.) ausdrücklich angeordnet ist, dass der Verzicht auf die

Steuerbefreiung bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung zu erklären ist. Hätte der Gesetzgeber auch die Inanspruchnahmeerklärung des Schenkers nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. nur bis zum Eintritt der Bestandskraft zulassen wollen, hätte es nahegelegen, auch insoweit eine ausdrückliche Regelung zu treffen, d.h. Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 in § 13 Abs. 3 ErbStG a.F. ebenfalls zu benennen oder diese Vorschrift pauschal für alle in § 13 katalogisierten Befreiungstatbestände zu fassen. Die Tatsache, dass er hierauf verzichtet hat, rechtfertigt - ein planvolles und folgerichtiges Handeln unterstellt - vernünftigerweise nur den Schluss, dass der Gesetzgeber die verschiedenen Erwerbsalternativen in § 13 ErbStG a.F. hinsichtlich der Frage, bis wann sich der Schenker bzw. Erwerber erklären haben muss, bewusst unterschiedlich behandeln wollte. Dass der Steuerpflichtige bei Erwerben nach § 13 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG a.F. (nur) tätig werden muss, wenn er auf die Steuervergünstigung verzichten, den Freibetrag also gerade **nicht** in Anspruch nehmen will, während die Gewährung des Freibetrags im Rahmen des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. die positive Erklärung der Inanspruchnahme voraussetzt, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Denn in beiden Fällen bewirkt die Erklärung - wenn auch gegenteilige - Rechtsfolgen.

Abgesehen davon, dass bereits der Wortlaut des § 13 Abs. 3 ErbStG a.F. gegen eine Befristung der Erklärungsabgabe bis zum Eintritt der Bestandskraft spricht, besteht - ähnlich wie bei den Anträgen nach §§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 32 Abs. 6 Satz 4 EStG - ein sachliches Bedürfnis, die Entscheidung des Schenkers über die Inanspruchnahme des Freibetrags noch nach diesem Zeitpunkt zuzulassen. 66

Zwar kann der Schenker, wenn er den steuerlichen Wert des begünstigten Vermögens nicht genau kennt, der Gefahr, dass ein zugewiesener Freibetragsanteil größer ist als der Wert des begünstigten Vermögens und insoweit verloren geht, dadurch begegnen, dass er die Inanspruchnahme des Freibetrags und dessen Aufteilung erst im Rechtsbehelfsverfahren erklärt (vgl. Moench/Weinmann, a.a.O., § 13a Rz. 77 und 78, Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 13a Rz. 100). Die dadurch eröffnete Möglichkeit, anhand der vom Finanzamt ermittelten und der Schenkungsteuer zugrunde gelegten Werte zu prüfen, ob es sinnvoll ist, den Freibetrag für diese Zuwendung zu verbrauchen, reicht jedoch nicht aus, um in jedem Fall die vollständige Ausschöpfung des Freibetrags zu gewährleisten. Würde nämlich die Schenkungsteuerfestsetzung später wegen neuer Tatsachen geändert (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO), weil für das zugewendete Betriebsvermögen ein höherer Steuerwert festgestellt worden ist, könnte der Schenker im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Änderungsbescheid den Freibetrag nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. nur in Anspruch nehmen, soweit die Änderung reicht (§ 351 Abs. 1 AO). Der über den Änderungsrahmen hinausgehenden Teil ginge, da anteilige Verfügungen über den Freibetrag ausgeschlossen sind (R 58 Abs. 2 Satz 1 ErbStR, Moench/Weinmann, a.a.O., § 13a Rz. 78, Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 13a Rz. 101), verloren. Dieses Ergebnis widerspräche dem Anliegen des Gesetzgebers, die Übertragung von Betriebsvermögen wegen dessen Gemeinwohlbindung steuerlich zu begünstigen. 67

Eine zeitliche Befristung der Inanspruchnahmeerklärung nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. lässt sich auch nicht aus der Tatsache herleiten, dass diese Erklärung unwiderruflich ist. 68

Die Unwiderruflichkeit besagt lediglich, dass der Schenker seine einmal getroffene - positive - Entscheidung nach deren Zugang beim Finanzamt nicht mehr zurücknehmen oder ändern darf. Die dadurch bewirkte Bindung des Schenkers ist auch gerechtfertigt, weil seiner Willensbekundung, dass und mit welcher Aufteilung der Freibetrag für eine bestimmte 69

Zuwendung in Anspruch genommen werde, ein positiver, bei der Schenkungsteuerveranlagung zu beachtender Erklärungswert zukommt, auf dessen Richtigkeit der Empfänger vertrauen dürfen soll. Daraus kann jedoch nicht gefolgert werden, dass auch das Schweigen des Schenkers bis zum Eintritt der Bestandskraft "unwiderruflich" und eine spätere Erklärungsabgabe ausgeschlossen sein soll. Abgesehen davon, dass sich die Unwiderruflichkeit bereits nach dem Wortlaut des Gesetzes nur auf die - positive - Erklärung des Schenkers bezieht, "dass der Freibetrag für diese Schenkung in Anspruch genommen wird", kann das bloße Schweigen, d.h. das Fehlen jeglicher Erklärung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht ohne weiteres als ablehnende Willensäußerung verstanden werden. Das gilt insbesondere dann, wenn dem Schenker das Erklärungsbewusstsein fehlt, weil er z.B. die Regelung des § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. nicht kennt oder nicht weiß, dass an sein Schweigen Rechtsfolgen geknüpft werden.

Im Übrigen ist gerade die Unwiderruflichkeit der Inanspruchnahmeerklärung ein Aspekt, der es sinnvoll erscheinen lässt, mit der Erklärungsabgabe so lange - ggf. auch über den Eintritt der Bestandskraft hinaus - zu warten, bis alle entscheidungserheblichen Tatsachen und Werte bekannt sind. 70

Bedenken gegen die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ergeben sich auch nicht im Hinblick auf die besondere Anlaufhemmung nach Satz 2 der Vorschrift. Zwar führt der Umstand, dass die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem das Ereignis eintritt, dazu, dass der Schenker die Erklärung nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. auch noch zu einem Zeitpunkt abgeben kann, in dem die reguläre Festsetzungsfrist (§§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO) an sich bereits abgelaufen wäre. Die daraus resultierende Beeinträchtigung der Rechtssicherheit ist jedoch - wie auch die Regelungen in § 13 Abs. 2a Satz 4 und § 13 Abs. 1 Nrn. 13 und 16b ErbStG a.F. zeigen - im Interesse der nach der gesetzlichen Wertung vorrangigen materiellen Rechtsrichtigkeit hinzunehmen. 71

Dieses Verständnis entspricht nicht zuletzt auch dem aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden Postulat einer rechtsschutzgewährenden Anwendung und Auslegung von Verfahrensvorschriften (BFH-Urteile vom 23. Januar 1997 IV R 84/95, BStBl. II 1997, 462, und vom 30. August 2001 IV R 30/99, BStBl. II 2002, 49, m.w.N.). 72

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstrec.....arkeit beruht auf § 151 Abs. 1 und 3 i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 73

Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil der Rechtsfrage, ob die nach Eintritt der Bestandskraft abgegebene Erklärung des Schenkers nach § 13 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 ErbStG a.F. (= § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG n.F.) ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt, grundsätzliche Bedeutung zukommt. 74