
Datum: 08.07.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 754/07 Erb
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2009:0708.3K754.07ERB.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Streitig ist, ob die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Erbschaftsteuergesetz alter Fassung (ErbStG a. F.) vorliegen. | 2 |
| Frau C, die Mutter des Klägers, war bis 1999 an folgenden Gesellschaften beteiligt: | 3 |
| <ul style="list-style-type: none">• T Kliniken L Verwaltungsgesellschaft mbH (nachfolgend: TKL Verwaltungs-GmbH), Geschäftsanteil in Höhe von 63.500 DM,• TKL GmbH & Co. KG (nachfolgend: TKL KG), Kommanditbeteiligung in Höhe von 10.000 DM,• R Kurheim Verwaltungsgesellschaft mbH (nachfolgend: Kurheim GmbH), Geschäftsanteil in Höhe von 16.300 DM,• T Reha-Klinik "O" GmbH & Co. KG (nachfolgend: O KG), Kommanditbeteiligung in Höhe von 100.000 DM,• T Reha-Klinik "U" GmbH & Co. KG (nachfolgend: U KG), Kommanditbeteiligung in Höhe von 50.000 DM, | 4 |

- A Klinik GmbH & Co. KG (nachfolgend: A KG), Kommanditbeteiligung in Höhe von 45.900 DM.

Mit notarieller Urkunde vom 15.12.1999 übertrug Frau C diese Beteiligungen unentgeltlich auf den Kläger; wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 15.12.1999 des Notars K in P, UR-Nr. Ge 990/1999 Bezug genommen. 5

Die Gesellschaften, an denen der Kläger nunmehr beteiligt war, gehörten zur Unternehmensgruppe der T Kliniken. Zu dieser Unternehmensgruppe gehörten noch folgende weitere Gesellschaften: 6

- TLK T B-Kliniken Management GmbH (nachfolgend: TLK GmbH), 7
- TLK T B-Kliniken GmbH & Co. "R" KG (nachfolgend: TLK KG),
- T Kliniken "M" GmbH (nachfolgend: M GmbH),
- Reha-Klinik "Z" Betriebs-GmbH (nachfolgend: Z GmbH),
- Reisebüro T GmbH (nachfolgend: Reisebüro GmbH),
- T Reha-Klinik "V GmbH" Verwaltungs-GmbH (nachfolgend: V GmbH),
- T Reha-Klinik "N" GmbH & Co. KG (nachfolgend: N KG),
- H Klinik GmbH (nachfolgend: H GmbH),
- I-Kliniken GmbH & Co. "S" KG (nachfolgend: S KG),
- I-Kliniken GmbH & Co. "G" KG (nachfolgend: G KG),
- I-Kliniken Management- und Verwaltungs-GmbH (nachfolgend: I-GmbH),
- D S.A. (nachfolgend: D S.A.),
- F-Klinik J II Rehabilitationsklinik für Orthopädie und Kardiologie GmbH (nachfolgend: J II GmbH),
- T Kliniken GmbH (nachfolgend: Kliniken GmbH),
- T Klinik "U" Verwaltungs-GmbH (nachfolgend: U GmbH),
- R Klinik Betriebsgesellschaft mbH & Co. KG (nachfolgend: RBK KG).

Wegen der Einzelheiten der Beteiligungsverhältnisse (vor der Übertragung auf den Kläger) wird auf die mit Schriftsatz vom 07.03.2007 übersandte Anlage 1 Bezug genommen (Blatt 48 der Gerichtsakte). 8

Noch vor der Übertragung der Beteiligungen an den Kläger, vom Kläger als sog. Phase 1 bezeichnet, wurden gesellschaftsrechtliche Maßnahmen ergriffen, die sich lediglich mittelbar auf die Beteiligung der Schenkerin bezogen. 9

Im einzelnen 10

- trat die TMV GmbH als Komplementärin bei der N KG und der RBK KG aus, so dass diese Personengesellschaften der TKL KG als letztem verbleibenden Gesellschafter angewachsen sind, 11
- wurde die durch die Anwachsung der RBK auf die TKL KG übergehende Beteiligung an der U GmbH von der TKL KG an einen Dritten veräußert,
- übertrug die TKL KG ihre Beteiligung an der Z GmbH auf die O KG, so dass die O KG alleinige Anteilseignerin der Z KG wurde,
- wurde die M GmbH auf ihre alleinige Anteilseignerin, die O KG, verschmolzen,
- wurde die Reisebüro GmbH auf ihre alleinige Anteilseignerin, die TKL KG, verschmolzen,
- wurde die V GmbH umfirmiert,
- wurde die Q GmbH als 100 %ige Tochtergesellschaft der TKL KG gegründet und

| | |
|---|----|
| <ul style="list-style-type: none"> • erwarb die TKL KG sämtliche Anteile an der H GmbH. | |
| Dadurch ergaben sich die in Anlage 2 zum Schriftsatz vom 07.03.2007 dargestellten Beteiligungsverhältnisse, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, Blatt 49 der Gerichtsakte. | 12 |
| Weitere Umwandlungsmaßnahmen fanden statt, die vom Kläger als sog. Phase 2 bezeichnet werden. Diese Umwandlungsmaßnahmen wurden zeitlich nach der Schenkung beschlossen, jedoch umwandlungsrechtlich und ertragsteuerlich auf den 30.06.1999/01.07.1999 zurückbezogen, lagen also vor dem Zeitpunkt der Schenkung am 15.12.1999. In dieser Phase 2 fanden | 13 |
| <ul style="list-style-type: none"> • die Umwandlung der TKL KG in die TKL GmbH und • die Übertragung der Anteile der Kommanditisten der TKL KG an der TKL Verwaltungs-GmbH auf die TKL KG (neu: GmbH) statt, so dass die TKL GmbH nunmehr alleinige Anteilseignerin der TKL Verwaltungs-GmbH wurde. | 14 |
| Die Beteiligung der Schenkerin an der TKL Verwaltungs-GmbH stellte im Übrigen Sonderbetriebsvermögen der Beteiligung an der TKL KG dar. Wegen der Einzelheiten der Beteiligungsstruktur wird auf die dem Schriftsatz vom 07.03.2007 beigefügte Anlage 3 Bezug genommen (Blatt 50 der Gerichtsakte). | 15 |
| In den vom Kläger als Phasen 3 und 4 bezeichneten Schritten, die eine juristische Sekunde nach Phase 2 erfolgten, wurden diverse Gesellschaften auf die formgewechselte TKL GmbH verschmolzen. Der Beschluss erfolgte nach der Schenkung, aber umwandlungsrechtlich und ertragsteuerlich erfolgte eine Rückbeziehung auf einen Stichtag davor. Auf die formgewechselte TKL GmbH wurden verschmolzen die | 16 |
| <ul style="list-style-type: none"> • TKL Verwaltungs-GmbH, • die TMV GmbH, • die Kurheim GmbH, • die H GmbH, • die Z GmbH, • die O KG, • die A KG und • die U KG. | 17 |
| Wegen der Einzelheiten der Beteiligungsstruktur nach den Phasen 3 und 4 wird auf die dem Schriftsatz vom 07.03.2007 beigefügte Anlage 4 Bezug genommen (Blatt 51 der Gerichtsakte). | 18 |
| In der nächsten Phase, der Phase 5, wurde die TKL GmbH formwechselnd in eine AG umgewandelt, die TKL AG. | 19 |
| Im Jahr 2001 wurden die Aktien an der TKL AG im Rahmen eines Anteilsaustausches in die W AG gegen Gewährung neuer Anteile an dieser Gesellschaft eingebracht. | 20 |
| Der Beklagte hatte zunächst nach den Angaben in der am 02.04.2002 beim Beklagten eingegangenen Schenkungsteuererklärung die Schenkungsteuer unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 13a ErbStG auf 0 DM festgesetzt; wegen der Einzelheiten wird auf den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) stehenden | 21 |

Schenkungssteuerbescheid vom 19.06.2002 Bezug genommen.

Im Rahmen einer Überprüfung der Behaltensfristen des § 13a Abs. 5 ErbStG a. F. teilte das Finanzamt P auf Anfrage des Beklagten mit, sämtliche Kliniken seien in die TKL AG eingebracht worden, der Kläger halte Anteile an der AG. Die TKL AG sei ihrerseits in die W AG eingebracht worden. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 21.02.2003 Bezug genommen. 22

Im November 2005 ging beim Beklagten eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung X vom 13.11.2003 an das Finanzamt P ein, die den Erwerb von Anteilen aus der Umwandlung der TKL GmbH & Co. KG in die TKL AG betraf. Mit Schreiben vom 02.01.2006 teilte der Beklagte dem Kläger mit, es sei beabsichtigt, den bisher gewährten Betriebsvermögensfreibetrag wegen freibetragsschädlicher Verwendung gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a. F. in vollem Umfang zu kürzen. In dem Tausch der Gesellschaftsanteile an der TKL AG gegen Aktien der W AG innerhalb der Behaltensfrist sei eine schädliche, entgeltliche Veräußerung der Aktien zu sehen. 23

Der Kläger vertrat die Auffassung, dass der Tausch der Aktien der TKL AG gegen Aktien der W AG unter § 20 Abs. 1 Satz 2 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) falle und daher kein freibetragsschädlicher Vorgang vorliege. Auch die vorangegangenen Umwandlungen/Verschmelzungen fielen unter § 20 Abs. 1 UmwStG, so dass insgesamt weder eine schädliche Verwendung im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 noch nach Nr. 5 ErbStG a. F. gegeben sei. 24

Der Beklagte schloss sich dieser Meinung nicht an. Er änderte vielmehr den Schenkungssteuerbescheid und setzte die Schenkungssteuer ohne Berücksichtigung eines Freibetrags nach § 13a ErbStG a. F. auf 34.804 DM fest. Wegen der Einzelheiten wird auf den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 23.06.2006, vorläufig gemäß § 165 AO hinsichtlich des Umfangs und der wertbildenden Eigenschaften des anzusetzenden Betriebsvermögens, verwiesen. 25

Der Kläger legte Einspruch ein. Eine steuerschädliche Umwandlung liege nicht vor. Dem Erlass des Schenkungssteuerbescheids vom 23.06.2006 stehe der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen. Auch materiell-rechtlich sei der Schenkungssteuerbescheid rechtswidrig und deswegen aufzuheben. 26

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Im Streitfall liege ein Verstoß gegen die Behaltensfrist vor. Es sei eine schädliche Verwendung festgestellt worden, da der erfolgte weitere Tausch einer Veräußerung gleich zusetzen sei. Der Beklagte beruft sich zur Begründung für seine Meinung u. a. auf Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Kommentar, § 13a Tz. 137 und 138 sowie auf Jülicher, DStR 1999, 825 ff.. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 19.01.2007 Bezug genommen. 27

Der Kläger verfolgt mit der Klage sein Begehren weiter. Zu den einzelnen Umwandlungsmaßnahmen sei Folgendes auszuführen: 28

Die Maßnahmen der Phase 1 seien zeitlich vor der Schenkung umgesetzt worden und hätten sich auf Gesellschaften bezogen, an denen die Schenkerin nicht beteiligt gewesen sei. Diese Maßnahmen seien daher unschädlich im Sinne des § 13a Abs. 5 ErbStG a. F. 29

30

Auch die Maßnahmen der Phase 2 stellten keine Veräußerung dar. Denn dieser Formwechsel stelle zivilrechtlich eine identitätswahrende und keine übertragende Umwandlung von der TKL KG in die Rechtsform der GmbH dar. Die Übertragung der Anteile an der TKL Verwaltungs-GmbH in das Vermögen der TKL GmbH sei nach § 25 UmwStG erfolgt, der § 20 UmwStG für entsprechend anwendbar erkläre, so dass insoweit zwar eine Veräußerung im Sinne des § 13 Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a. F. vorliegen möge, diese jedoch nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a. F. unschädlich sei. Insofern seien über die Begünstigungen nach § 13a ErbStG a. F. im ursprünglichen Schenkungsteuerbescheid hinaus der Freibetrag und der Bewertungsabschlag auch für die Anteile an der TKL Verwaltungs-GmbH zu gewähren, da diese Anteile als Sonderbetriebsvermögen Bestandteile des Anteils an einer gewerblichen Personengesellschaft seien.

Auch die Umwandlungsmaßnahmen der Phasen 3 und 4 führten nicht zu einem nach § 13a Abs. 5 ErbStG a. F. schädlichen Vorgang. Die Verschmelzungen der Personengesellschaften auf die TKL GmbH seien ertragsteuerlich Einbringungen des Personengesellschaftsvermögens in die TKL GmbH (§ 20 UmwStG). 31

Ursprünglich sei zwar eine Beteiligung an der TKL Verwaltungs-GmbH von der Schenkerin auf den Kläger übergegangen, doch diese Beteiligung sei im Zeitpunkt der Verschmelzung auf die TKL GmbH bereits aufgrund der Übertragung der Anteile in Phase 2 der TKL GmbH zuzurechnen gewesen. Infolgedessen könne diese Verschmelzung keine schädliche Veräußerung durch den Kläger darstellen. 32

Die Anteile an der Kurheim GmbH seien als sonstiges Vermögen behandelt worden, so dass insoweit keine Begünstigungen nach § 13a ErbStG a. F. gewährt worden seien. 33

Bei den Umwandlungen in Phase 5 sei darauf hinzuweisen, dass der Formwechsel zivilrechtlich eine identitätswahrende und keine übertragende Umwandlung darstelle. Es liege somit auch keine Veräußerung im Sinne des § 13a Abs. 5 ErbStG a. F. vor. 34

Die Einbringung der Aktien der TKL AG in die W AG (Sachkapitalerhöhung) sei ertragsteuerlich nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG erfolgt, da sämtliche einbringende Aktionäre der TKL AG insgesamt eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung an der TKL AG in die W AG eingebracht und hierfür im Gegenzug neue Aktien an der W AG erhalten hätten. Nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a. F. liege ein Veräußerungstatbestand nicht vor. Denn der Kläger habe die Anteile an einer KG im Rahmen eines Anteilstausches nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG veräußert. Dieser Fall sei aber von § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a. F. nicht erfasst. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG sei die entsprechende Anwendung von Satz 1 geregelt, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die durch Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) begünstigten Vermögens erworben wurden, veräußert würden. Das sei aber nur teilweise der Fall. Soweit die Aktien an der TKL AG im Rahmen der Verschmelzung der Kommanditgesellschaften in Phase 3 der Umwandlungsmaßnahmen gewährt worden seien, sei der Wortlaut des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 3 ErbStG a. F. erfüllt. Soweit die Aktien im Rahmen der beiden Formwechsel an die Stelle der ursprünglichen Anteile an der TKL KG getreten sei, sei der Wortlaut des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG aber nicht erfüllt, da die Formwechsel keine Sacheinlage darstellten. Auch für die Beteiligung an der TKL KG sei der Freibetrag weiterhin zu gewähren. Die Einbringung der Anteile an der TKL Verwaltungs-GmbH und die Verschmelzung der Personengesellschaft auf die TKL GmbH, die spätere TKL AG, stellten selbst unschädliche Veräußerungen dar. Die gewährten Anteile der aufnehmenden Kapitalgesellschaft träten nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a. F. zwar an die Stelle des eingebrachten Vermögens, die Einbringung dieser Anteile in die W AG stelle aber keine schädliche 35

Veräußerung dar, da die Einbringung in die W AG nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ihrerseits wiederum ein begünstigter Einbringungsvorgang im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sei.

Der Tatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG a. F. sei ebenfalls nicht erfüllt. Als schädliche Vorgänge bezeichne § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG Umwandlungsvorgänge nach §§ 3 bis 16 UmwStG. Daraus sei im Umkehrschluss herzuleiten, dass die Einbringung einer mehrheitsvermittelnden Beteiligung nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG in eine andere Kapitalgesellschaft (sog. Anteilstausch) unschädlich sein müsse, da diese Vorgänge im Gesetz nicht ausdrücklich als schädlich bezeichnet würden. Der Kläger beruft sich hierzu auf die Kommentierung in Troll/Gebel/Jülicher, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, §13a Rz. 339). 36

Der Kläger trägt weiter vor, die Auffassung des Beklagten, dass mehrfache Umwandlungen schädlich seien, sei nicht nachvollziehbar. Denn es hätte auch durch eine einzige Umwandlungsmaßnahme erreicht werden können, dass die Beteiligungen, die der Kläger ursprünglich im Schenkungswege erworben habe, gegen Aktien an der W AG getauscht werden könnten. Es hätten hierfür lediglich die jeweiligen Beteiligungen nach § 20 Abs. 1 Satz 1 bzw. Satz 2 UmwStG in die W AG eingebracht werden müssen. Die weiteren Umwandlungsmaßnahmen, durch die die letztlich angestrebte Version erreicht wurden, hätten dann nachträglich "unterhalb" der W AG stattfinden können und hätten die Anteile des Klägers nicht mehr betroffen. Außerdem könne am Gesetzwortlaut nicht festgemacht werden, dass der Schenkungsgegenstand während der gesamten Behaltensfrist annähernd identisch bleiben müsse. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a. F. sei der Verkauf von Anteilen, die durch eine Einbringung im Sinne des § 20 UmwStG erworben worden seien, unschädlich. Diese gesetzliche Regelung ergebe nur dann einen Sinn, wenn die Einbringung des begünstigt erworbenen Vermögens in die Kapitalgesellschaft zur Erlangung der Anteile zunächst begünstigt bleibe. Ob nach der Einbringung die erhaltenen Anteile mit dem eingebrachten Vermögen "annähernd identisch" seien oder nicht, werde vom Gesetz nicht weiter thematisiert. Insbesondere würden keine Kriterien genannt, anhand derer die "annähernde Identität" zu prüfen sei. 37

Mit Schreiben vom 22.07.2008 übersandte der Kläger eine Kopie des Berichts über die formwechselnde Umwandlung der TKL GmbH in die TKL AG sowie eine Kopie des Entwurfs des Umwandlungsbeschlusses, indem die TKL GmbH & Co. KG in die TKL KG umgewandelt werden sollte nebst Satzung der aus der Umwandlung hervorgehenden TKL GmbH; auf diese Unterlagen wird Bezug genommen. 38

An dem Vorbringen, es sei Festsetzungsverjährung eingetreten, hält der Kläger nicht mehr fest; auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 08.07.2009 wird Bezug genommen. 39

Der Kläger beantragt, 40

den Schenkungsteuerbescheid vom 23.06.2006 und die Einspruchsentscheidung vom 19.01.2007 aufzuheben, 41

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 42

Der Beklagte beantragt, 43

die Klage abzuweisen, 44

| | |
|--|----|
| hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. | 45 |
| Vorab sei festzuhalten, dass nicht nur der Anteilstausch als freibetragsschädlich angesehen werde, sondern bereits die 2. Umwandlung. Es könne maximal eine nicht freibetragsschädliche Umwandlung/Verschmelzung/Einbringung stattfinden, zuletzt sei durch den abschließenden Aktientausch eine freibetragsschädliche Verwendung festzustellen. | 46 |
| Im einzelnen sei festzuhalten, dass die Schenkung am 15.12.1999 erfolgt sei, während die Umwandlungen der Gesellschaften (17.12.1999, 18.12.1999) danach vorgenommen worden seien, ertragsteuerlich zutreffend rückwirkend zum 01.07.1999. | 47 |
| Schenkungssteuerlich sei auf den Stichtag abzustellen. Die ertragsteuerlich zulässige Rückwirkung stelle daher einen Umwandlungsvorgang dar, der im Besteuerungsverfahren zwingend zu berücksichtigen sei, da das Abstellen auf den Stichtag die Maßgeblichkeit des Zivilrechts auf die Erbschaftsteuer sichere. | 48 |
| Eine formwechselnde Umwandlung/Einbringung/Verschmelzung sei grundsätzlich steuerbegünstigend im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 und 2 ErbStG a. F., jedoch hätten mehrfache und/oder weitere Umwandlungen/Einbringungen/Verschmelzungen die Steuerschädlichkeit zur Folge. | 49 |
| Auch der letztendlich durchgeführte Anteilstausch sei als Tauschvorgang ebenso steuerschädlich wie die mehrfach durchgeführten Umwandlungen bzw. Einbringungen bzw. Verschmelzungen. Im Übrigen bezieht sich der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung. | 50 |
| Die Berichterstatterin hat die Sach- und Rechtslage am 03.07.2008 mit den Beteiligten erörtert; wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll über den Erörterungstermin Bezug genommen. | 51 |
| Der Senat hat am 08.07.2009 mündlich verhandelt; wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. | 52 |
| Entscheidungsgründe | 53 |
| Die Klage ist nicht begründet. | 54 |
| Der Beklagte hat den Schenkungssteuerbescheid zu Recht wegen eines Verstoßes gegen die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a. F.) geändert. | 55 |
| Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG a. F. fallen der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG a. F. und der verminderte Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG a. F. mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb, einen Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes, einen Anteil eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einen Anteil daran veräußert; als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. | 56 |
| Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a. F. gilt Gleiches, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen übergeführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine | 57 |

Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 des UmwStG) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 4 erworben hat oder ein Anteil an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens im Sinne des Absatzes 4 in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 des UmwStG) erworben hat.

Die durch das Standortsicherungsgesetz vom 13.09.1993 (BGBl. I 1993, 1569) zum 01.01.1994 eingefügte Vorschrift des damaligen § 13 Abs. 2a ErbStG begünstigte Betriebsvermögen; im Falle der Veräußerung des begünstigt erworbenen Vermögens innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb und in einer Reihe vergleichbarer Fälle entfiel die Begünstigung mit Rückwirkung (Nachsteuerregelung). Durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250) ist die Nachsteuerregelung modifiziert worden; der damals eingefügte § 13 Abs. 2a Satz 4 Nr. 2 ErbStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1996 stimmt wörtlich überein mit der im Streitfall geltenden Fassung des § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 ErbStG. Im Gesetzentwurf zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1996 (BT-Drucks. 13/901) wird zu den vorgeschlagenen Änderungen von § 13 Abs. 2a ErbStG u.a. folgendes ausgeführt: "Die Entlastungen für den Erwerb des begünstigten Vermögens sollen vom Erwerber für notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen innerhalb des Betriebsvermögens oder der Kapitalgesellschaft genutzt werden. Deshalb ist es gerechtfertigt, den Freibetrag und den Bewertungsabschlag rückwirkend entfallen zu lassen, wenn der Erwerber das begünstigte Betriebsvermögen oder wesentliche Teile davon oder die Gesellschaftsbeteiligung innerhalb von fünf Jahren veräußert. Der Veräußerung gleichgestellt werden andere Verfügungen über das begünstigte Vermögen, die letztlich dazu führen, dass dieses Vermögen aus dem der Unternehmensnachfolge zugedachten Vermögen ausscheidet. Damit sollen missbräuchliche Gestaltungen, die nur das Ziel haben, die besonderen Steuerbefreiungen auszunutzen, vermieden werden. Die mit der Entlastung verbundenen Erwartungen werden nämlich insoweit nicht erfüllt. Außerdem werden Unstimmigkeiten in den bisherigen Sätzen 3 und 4 klargestellt." Gleichlautend ist die Begründung im Referentenentwurf vom 17.02.1995.

59

Bei Umwandlungsvorgängen im Sinne des § 20 UmwStG handelt es sich grundsätzlich um Veräußerungsfälle, bei denen aber § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a. F. der Privilegierung im Ertragsteuerrecht folgt. Die Privilegierung greift unabhängig davon ein, ob die Einbringung steuerlich zu Buchwerten, Teilwerten oder Zwischenwerten erfolgt, weil die Nachsteuerregelung des § 13a Abs. 5 ErbStG auf die Fortführung des Betriebs und nicht auf die ertragsteuerliche Realisierung der stillen Reserven abstellt (Troll/Gebel/Jülicher, a. a. O., § 13a Tz. 251, Tz. 136). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Nachsteuerregelung nach ihrem Normzweck für den Erwerber des begünstigten Vermögens an dessen Zweckbindung in seiner Hand anknüpft (vgl. dazu auch BH, Urteil vom 10.05.2006 II R 71/04, BStBl II 2006, 602). Denn nach Sinn und Zweck der Vorschrift sollen die Entlastungen für den Erwerb des begünstigten Vermögens vom Erwerber für notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen innerhalb des Betriebsvermögens oder der Kapitalgesellschaft genutzt werden (vgl. BT-Drucks. 13/901, 158; BT-Drucks. 13/4839, 64 ff.).

60

Der Senat lässt im Streitfall offen, ob, wie der Beklagte meint, bereits die zweite Umwandlung den Tatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a. F. erfüllt, weil nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG a. F. nicht mehrfache Umwandlungen/Einbringungen/Verschmelzungen begünstigt werden sollen, auch wenn grundsätzlich jede einzelne formwechselnde Umwandlung/Einbringung/Verschmelzung steuerbegünstigt im Sinne des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sein möge. Der Beklagte beruft sich für seine Rechtsauffassung auf R 63 Abs. 3 der Erbschaftsteuerrichtlinien (ErbStR), wonach nach Satz 3 von R 63 Abs. 3 ErbStR eine

61

nachfolgende Veräußerung der nach einer formwechselnden Umwandlung/Einbringung/Verschmelzung erworbenen Anteile an der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft innerhalb der Behaltensfrist rückwirkend zum Wegfall der Befreiung führe. Weiter beruft sich der Beklagte auf Kapp/Ebeling, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 13a Tz. 137 und 138, Moench/Weinmann, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, § 13a Tz. 117 und Jülicher, DStR 1999, 825.

Nach Auffassung des Senats erfüllt aber jedenfalls der letzte Akt - Tausch der Aktien an der TKL AG gegen Gewährung neuer Anteile an der W AG - die Voraussetzungen des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG a. F., mit der Folge, dass der Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG a. F. und der verminderte Wertansatz nach § 13a Abs. 2 ErbStG a. F. mit Wirkung für die Vergangenheit wegfallen. Wenn man mit dem Kläger davon ausgeht, dass er die Anteile an der TKL AG durch eine Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13a Abs. 4 ErbStG a. F. erhalten hat, führt die Veräußerung dieser Anteile schon nach dem Wortlaut des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG dazu, dass ein Tatbestand der Nachversteuerung vorliegt. Denn nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG liegt ein schädliche Veräußerung u.a. gerade dann vor, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft (hier der TKL AG) veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13a Abs. 4 ErbStG a. F. erhalten hat. Entgegen der Auffassung des Klägers kommt es dabei nicht darauf an, ob die Veräußerung der Anteile der TKL AG selbst nach § 20 Abs. 1 UmwStG erfolgte. Denn nach dem Wortlaut der Vorschrift ist jede Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG) aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 13a Abs. 4 ErbStG a. F. erworben worden sind, steuerpflichtig, unabhängig davon, welche Art der Veräußerung gewählt wird. Das so vom Senat gewonnene Ergebnis stimmt auch mit dem Zweck der Norm überein. Mit dem Erwerb der W Aktien hat es der Kläger endgültig nicht mehr in der Hand, für notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen innerhalb des Betriebsvermögens oder der Kapitalgesellschaft zu sorgen.

Der Tatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG a. F. findet im Streitfall nach Auffassung des Senats schon deswegen keine Anwendung, weil es sich bei den letztendlich vom Kläger gehaltenen Anteilen an den Kapitalgesellschaften nicht um Anteile an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 13a Abs. 4 ErbStG a. F. handelt (ebenso Troll/Gebel/Jülicher, a. a. O., § 13a Tz. 252). Denn die Schenkerin war am Nennkapital der Gesellschaften, deren Anteile sie ursprünglich an den Kläger übertragen hat, nicht zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt.

Dem Erlass des geänderten Schenkungsteuerbescheids stand auch nicht der Eintritt der Festsetzungsverjährung gegenüber. Auf die Ausführungen im Protokoll über den Erörterungstermin vom 03.07.2008 wird insoweit Bezug genommen. Auf weitere Ausführungen wird verzichtet, nachdem der Kläger erklärt hatte, er halte an der Auffassung, dass Festsetzungsverjährung eingetreten sei, nicht mehr fest.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 65

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 66
