Urteil vom 18. Mai 2011, II R 10/10

Erwerb eines Anteils an einer nicht in das Handelsregister eingetragenen vermögensverwaltenden Personengesellschaft erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigt - Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Eigentums bei der Erbschaftsteuer - Anrechnung von Schenkungsteuer für Vorerwerbe bei zwischenzeitlicher Erhöhung der Freibeträge

BFH II. Senat

ErbStG § 11, ErbStG § 12 Abs 3, ErbStG § 13a Abs 4 Nr 3, ErbStG § 14 Abs 1, BewG § 138 Abs 5, EStG § 15 Abs 1 Nr 2, AO § 182 Abs 1 S 1, BGB § 873 Abs 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2

vorgehend FG Köln, 15. Dezember 2009, Az: 9 K 1854/05

Leitsätze

1. NV: Der Erwerb eines Anteils an einer nicht in das Handelsregister eingetragenen vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist erbschaftsteuerrechtlich nicht begünstigt.

2. NV: Dies gilt auch dann, wenn das Lagefinanzamt in den für Zwecke der Erbschaftsteuer erlassenen Bescheiden über die Feststellung der Grundbesitzwerte festgestellt hat, dass es sich bei den Grundstücken um zum Gewerbebetrieb der GmbH & Co. KG gehörende Betriebsgrundstücke handle.

3. NV: Bei der Erbschaftsteuer kommt es ausschließlich auf das zivilrechtliche Eigentum, nicht aber auf Anwartschaftsrechte an.

4. NV: Der Erwerb eines Anteils an einer durch notariell beurkundeten Vertrag gegründeten, aber noch nicht in das Handelsregister eingetragenen GmbH ist nach § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG vor 2009 begünstigt, wenn der Erblasser beim Eintritt des Erbfalls die Stammeinlage bereits erbracht hatte.

5. NV: Bei der Berücksichtigung früherer Erwerbe nach § 14 ErbStG ist die Erbschaft- oder Schenkungsteuer für den letzten Erwerb so zu berechnen, dass sich der dem Steuerpflichtigen zur Zeit dieses Erwerbs zustehende persönliche Freibetrag tatsächlich auswirkt, soweit er nicht innerhalb von zehn Jahren vor diesem Erwerb verbraucht worden ist.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und ihre Schwester, die Klägerin und Revisionsklägerin im Verfahren II R 11/10, sind je zur Hälfte Miterbinnen ihrer am 29. Oktober 2002 verstorbenen Mutter (E).

2 E hatte durch notariell beurkundete Verträge vom 25. Oktober 2002 eine GmbH und eine GmbH & Co. KG gegründet. Die GmbH, deren einzige Gesellschafterin E sein sollte und deren Stammkapital sich auf 25.000 € belief, sollte die persönlich haftende Gesellschafterin und alleinige Geschäftsführerin der KG sein. E, die einzige Kommanditistin der KG, sollte ihre Einlage von 1 Mio. € durch Einbringung des gesamten ihr gehörenden Grundbesitzes erbringen. Die Beteiligten erklärten, über den Eigentumsübergang einig zu sein und die Eintragung des Eigentumswechsels in das Grundbuch zu bewilligen und zu beantragen. Die GmbH und die KG wurden im Jahr 2003 in das Handelsregister eingetragen.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Erbschaftsteuer gegen die Klägerin zuletzt durch Bescheid vom 2. November 2004 auf 1.297.943 € fest. Bei der Ermittlung des Nachlasswerts berücksichtigte das FA das Vermögen der KG mit 9.710.708 € und den Wert der GmbH mit 25.000 €. Die noch offene Einlageverpflichtung gegenüber der GmbH setzte es ebenfalls mit 25.000 € an. Dem Wert des Anteils der Klägerin am Nachlass von 5.707.699 € rechnete es eine im Dezember 1995 ausgeführte freigebige Zuwendung mit einem Wert von 302.071 € (590.800 DM) hinzu. Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 2002 geltenden Fassung (ErbStG) gewährte es nicht. Es nahm dabei an, dass die in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung der

Grundbesitzwerte der von E in die KG einzubringenden Grundstücke enthaltene Feststellung, dass die Grundstücke bisher als Betriebsgrundstücke zu dem Gewerbebetrieb der KG gehört hätten, insoweit keine Bedeutung habe. Entscheidend sei vielmehr, dass die KG lediglich vermögensverwaltend tätig gewesen sei und daher nicht bereits ab ihrer Gründung, sondern erst ab ihrer Eintragung in das Handelsregister kraft gewerblicher Prägung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Die in § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG bestimmten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG seien somit zum Zeitpunkt des Erbfalls nicht erfüllt gewesen.

4 Als Anrechnungsbetrag für die Vorschenkung setzte das FA 19.377 € (37.900 DM) an. Diesen Betrag errechnete es, indem es vom Wert der Vorschenkung von 590.800 DM den im Jahr 1995 maßgebenden persönlichen Freibetrag von 90.000 DM abzog und die Steuer auf den sich daraus ergebenden steuerpflichtigen Erwerb von 500.800 DM nach den im Jahr 1995 geltenden Vorschriften des § 19 Abs. 1 und Abs. 3 Buchst. a ErbStG a.F. ermittelte.

5 Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG begehrte, blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) schloss sich der Auffassung des FA an und führte weiter aus, auch hinsichtlich der GmbH könnten die Steuervergünstigungen nicht beansprucht werden. Es habe sich dabei nämlich beim Eintritt des Erbfalls lediglich um eine sog. Vorgesellschaft gehandelt.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung von § 12 Abs. 3 und § 13a ErbStG, § 138 Abs. 5 des Bewertungsgesetzes in der im Jahr 2002 geltenden Fassung (BewG) und § 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Ihr stünden für den Erwerb des auf sie als Miterbin übergegangenen Anteils an der KG die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG zu. Die KG sei zwar lediglich vermögensverwaltend und nicht gewerblich i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) tätig gewesen. Sie sei beim Eintritt des Erbfalls wegen der noch fehlenden Eintragung in das Handelsregister auch nicht i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt gewesen. Die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG seien aber zu gewähren, weil die in den Feststellungsbescheiden enthaltene Feststellung, dass die in die KG eingebrachten Grundstücke als Betriebsgrundstücke zu dem Gewerbebetrieb der KG gehört hätten, für die Festsetzung der Erbschaftsteuer verbindlich seien. Für den Erwerb des hälftigen Anteils an der GmbH seien die in § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG bestimmten Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG ebenfalls erfüllt.

7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 2. November 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. April 2005 dergestalt zu ändern, dass für den Übergang der Anteile am Betriebsvermögen der KG sowie der GmbH die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG gewährt werden.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Herabsetzung der Erbschaftsteuer auf 1.289.132,60 € (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zutreffend angenommen, dass der Klägerin für den Erwerb von Anteilen an der KG und der GmbH die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG nicht zustehen, aber übersehen, dass das FA den Anrechnungsbetrag gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG für die Vorschenkung unzutreffend ermittelt hat.

10 1. Hinsichtlich des Erwerbs des Anteils an der KG sind die in § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG bestimmten Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG nicht erfüllt.

11 a) Der Freibetrag (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG) gelten gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG für inländisches Betriebsvermögen u.a. beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG. Der Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft, die keiner dieser einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zugeordnet werden kann, ist nicht begünstigt. Für die Beurteilung kommt es dabei nach § 11 ErbStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer an (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Februar 2009 II R 41/07, BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600, unter II.1.). Begünstigt ist nur solches Betriebsvermögen, welches diese Eigenschaft durchgehend sowohl beim bisherigen Rechtsträger als auch beim neuen Rechtsträger (Erwerber) aufweist (BFH-Urteile vom 14. Februar 2007 II R 69/05, BFHE 215, 533, BStBl II 2007, 443; vom 27. Mai 2009 II R 53/07, BFHE 225, 493, BStBl II 2009, 852, und vom 23. Februar 2010 II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555).

12 b) Wie das FG und die Beteiligten zutreffend annehmen, erfüllt eine vermögensverwaltend tätige GmbH & Co. KG die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erst ab dem Zeitpunkt ihrer Eintragung in das Handelsregister; denn bis dahin handelt es sich nicht um eine Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 3 EStG. Eine bloße Vermögensverwaltung führt als solche nicht zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die gewerbliche Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG setzt erst mit der Eintragung der GmbH & Co. KG in das Handelsregister ein (BFH-Urteile in BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600, unter II.2.b bb, und vom 2. März 2011 II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, unter III.8.b aa und e).

13 c) Beim Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden, noch nicht in das Handelsregister eingetragenen GmbH & Co. KG sind die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG auch dann nicht zu gewähren, wenn das Lagefinanzamt in den für Zwecke der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer erlassenen Bescheiden über die Feststellung der Grundbesitzwerte festgestellt hat, dass es sich bei den Grundstücken um zum Gewerbebetrieb der GmbH & Co. KG gehörende Betriebsgrundstücke handle.

14 Nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG sind in dem Bescheid zur gesonderten Feststellung der Grundbesitzwerte (§ 138 Abs. 5 Satz 1 BewG) zwar auch Feststellungen zu treffen über die Art der wirtschaftlichen Einheit, bei Betriebsgrundstücken, die zu einem Gewerbebetrieb gehören (wirtschaftliche Untereinheit), auch über den Gewerbebetrieb. Die Feststellung, es handle sich um ein zu einem bestimmten Gewerbebetrieb gehörendes Betriebsgrundstück, ist aber bei der Entscheidung des für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzamts über die Anwendbarkeit der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG nicht bindend.

15 Zum einen sind für die nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG zu treffenden Feststellungen ausschließlich die Verhältnisse beim Erblasser oder Schenker maßgebend. Ob beim Erwerber die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG erfüllt sind, ist ausschließlich im Rahmen der Steuerfestsetzung zu prüfen (BFH-Urteil in BFHE 215, 533, BStBl II 2007, 443; Christoffel in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 151 BewG Rz 27).

16 Zum anderen entfalten die Feststellungen nach § 138 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BewG auch für die Seite des Erblassers oder Schenkers keine Bindungswirkung für die Festsetzung der Erbschaftsteuer oder Schenkungsteuer und die dabei zu treffende Entscheidung über die Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG. Nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO beschränkt sich die Bindungswirkung der in einem Feststellungsbescheid getroffenen Feststellungen auf solche, die für einen Folgebescheid "von Bedeutung" sind. Aus der Regelung des § 12 Abs. 3 ErbStG ist ersichtlich, dass die im Bescheid über die Bedarfswertfeststellung getroffenen Feststellungen lediglich hinsichtlich des anzusetzenden Grundbesitzwerts Bedeutung haben, nicht jedoch bezüglich der weiteren Feststellungen nach § 138 Abs. 5 Satz 2 BewG (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 2006 II R 42/05, BFHE 215, 529, BStBl II 2007, 319, unter II.2.).

17 d) Die Klägerin kann danach für den Erwerb der Beteiligung an der GmbH & Co. KG die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 ErbStG nicht beanspruchen.

18 aa) Zum einen erfüllt der Erwerb der Beteiligung deshalb nicht die Voraussetzungen des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG, weil die KG beim Eintritt des Erbfalls lediglich vermögensverwaltend tätig und wegen der noch fehlenden Eintragung in das Handelsregister auch nicht gewerblich geprägt war.

19 bb) Zum anderen war der von E in die KG einzubringende Grundbesitz beim Eintritt des Erbfalls erbschaftsteuerrechtlich noch der E und nicht der KG zuzurechnen und stellte auch deshalb kein Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG dar. Da E bereits am vierten Tag nach Abschluss der Verträge vom 25. Oktober 2002 verstorben ist, ist unter Berücksichtigung der üblichen Bearbeitungsdauer und der Erforderlichkeit einer Unbedenklichkeitsbescheinigung nach § 22 des Grunderwerbsteuergesetzes anzunehmen, dass beim Eintritt des Erbfalls noch E und nicht bereits die KG als Eigentümerin des Grundbesitzes im Grundbuch eingetragen war.

20 Zur Übertragung des Eigentums an einem Grundstück oder von Wohnungseigentum oder eines Miteigentumsanteils daran bedarf es nach § 873 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nicht nur der Einigung des Berechtigten und des anderen Teils über den Eintritt der Rechtsänderung, sondern auch der Eintragung der Rechtsänderung in das Grundbuch. Dies gilt auch für die Übertragung aus dem Vermögen von Gesellschaftern auf eine Gesamthandsgemeinschaft wie etwa eine GbR oder KG (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1147, unter III.8.d aa, m.w.N.).

21 Erbschaftsteuerrechtlich spielen bloße etwa durch Auflassung und Eintragungsbewilligung begründete Anwartschaftsrechte keine Rolle. Entscheidend ist vielmehr das zivilrechtliche Eigentum bei der Entstehung der

Steuer, also regelmäßig beim Eintritt des Erbfalls (§ 11 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG; BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1147, unter III.8.d bb).

22 cc) Der vom Lagefinanzamt in den Feststellungsbescheiden getroffenen unrichtigen Feststellung, bei den Grundstücken habe es sich um zum Gewerbebetrieb der KG gehörende Betriebsgrundstücke gehandelt, kommt demgegenüber wegen fehlender Bindungswirkung keine Bedeutung zu.

23 2. Die Klägerin kann den anteiligen Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG auch nicht für den von ihr erworbenen Anteil an der GmbH beanspruchen.

24 Kapitalgesellschaft i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG ist zwar auch eine durch notariell beurkundeten Vertrag gegründete, aber noch nicht in das Handelsregister eingetragene GmbH, und zwar auch dann, wenn sie noch nicht im Rechtsverkehr aufgetreten ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1147, unter III.9.a). Der Berücksichtigung des Freibetrags steht aber entgegen, dass E beim Eintritt des Erbfalls ihre Pflicht zur Einzahlung des Stammkapitals noch nicht erfüllt hatte. Zum einen würde es Sinn und Zweck der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG widersprechen, wenn sie für den bloßen Anspruch der GmbH gegen ihre Gesellschafter auf Leistung der geschuldeten Einlagen in Anspruch genommen werden könnten. Denn die Norm soll nur unternehmerische Beteiligungen begünstigen (vgl. S. Viskorf in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 13b ErbStG Rz 101). Zum anderen handelt es sich bei noch offenen Einlageverpflichtungen der Gesellschafter um schwebende Geschäfte, die bei der Erbschaftsteuer weder durch Ansatz von Forderungen noch von Verbindlichkeiten zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1147, unter III.7. und III.8.d dd für die noch nicht erfüllten Einlagepflichten bei einer Personengesellschaft).

25 3. Das FA hat als Anrechnungsbetrag für die im Dezember 1995 ausgeführte freigebige Zuwendung zu Unrecht lediglich die nach den im Jahr 1995 geltenden Vorschriften berechnete Schenkungsteuer (§ 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) und nicht die nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ermittelte fiktive Steuer abgezogen.

26 a) Nach § 14 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ErbStG werden mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden. Von der Steuer für den Gesamtbetrag wird 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. Wurde zwischen dem früheren Erwerb und dem zu besteuernden letzten Erwerb der dem Erwerber zustehende persönliche Freibetrag erhöht, ist bei der Berechnung dieser nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG abziehbaren fiktiven Steuer nicht der zur Zeit des letzten Erwerbs geltende persönliche Freibetrag abzuziehen, sondern nur der Freibetrag, den der Steuerpflichtige innerhalb von zehn Jahren vor dem letzten Erwerb tatsächlich für Erwerbe von derselben Person verbraucht hat (BFH-Urteile vom 2. März 2005 II R 43/03, BFHE 209, 153, BStBl II 2005, 728, und vom 31. Mai 2006 II R 20/05, BFH/NV 2006, 2260).

27 Die tatsächlich für die in die Zusammenrechnung einbezogenen früheren Erwerbe zu entrichtende Steuer ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG nur dann anstelle der nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG ermittelten fiktiven Steuer abzuziehen, wenn sie höher als diese ist.

28 b) Die nach § 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG abziehbare fiktive Steuer ist nach den dargelegten Grundsätzen wie folgt zu berechnen:

29 Steuerpflichtiger Erwerb nach Abzug des Freibetrags von 90.000 DM:

500.800 DM = 256.054,97 €

nach Abrundung gemäß § 10 Abs. 1 Satz 5 ErbStG	256.000,00 €
Steuersatz nach Rechtslage 2002 (§ 19 Abs. 1 ErbStB): 11 v.H. von 256.000 € =	28.160,00 €
zuzüglich 50 v.H. von 54,97 € (§ 19 Abs. 3 Buchst. a ErbStG)	27,48 €
abziehbare fiktive Steuer	28.187,48 €

30 Diese Steuer ist höher als die vom FA zutreffend nach den im Jahr 1995 geltenden Vorschriften ermittelte Schenkungsteuer für den Vorerwerb und daher abziehbar.

31 c) Da das FG dies übersehen hat, war die Vorentscheidung aufzuheben.

32 4. Die Sache ist spruchreif. Die vom FA festgesetzte Steuer von 1.297.943 € vermindert sich um den Unterschiedsbetrag zwischen der abziehbaren Steuer von 28.187,48 € und der vom FA angerechneten Steuer von 19.377 €, also um 8.810,48 € auf 1.289.132,60 €.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de