

Urteil vom 26. Februar 2014, II R 36/12

Wegfall der Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG

BFH II. Senat

ErbStG § 12 Abs 5 S 2, ErbStG § 13a Abs 5 Nr 1, BewG § 109 Abs 1, BewG § 109a

vorgehend FG Münster, 09. Mai 2012, Az: 3 K 667/10 Erb

Leitsätze

1. Der nachträgliche Wegfall der Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG tritt unabhängig davon ein, aus welchen Gründen das Betriebsvermögen veräußert wurde und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig erfolgte.
2. Hat sich die Beteiligung des Gesellschafters einer Personengesellschaft durch einen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG begünstigten Erwerb erhöht, können bei einer anschließenden Veräußerung von Gesellschaftsanteilen die Steuerbegünstigungen nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG nur insoweit entfallen, als der Gesellschafter nach der Veräußerung nicht mehr in Höhe des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt ist.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin ihres am 30. März 2004 verstorbenen Ehemanns. Dieser war u.a. Kommanditist der E-KG und der B-KG. Vor dem Erbfall waren an der E-KG die Klägerin und ihr verstorbener Ehemann mit Kommanditanteilen in Höhe von 76.694 € bzw. 689.988 € und an der B-KG mit Kommanditanteilen in Höhe von 9.203 € bzw. 82.798 € beteiligt. Zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen trat die Klägerin einem ihrer Söhne einen Kommanditanteil an der E-KG in Höhe von 253.682 € und ihrer Tochter einen Kommanditanteil an der B-KG in Höhe von 22.000 € ab.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 22. März 2007 die Erbschaftsteuer auf 180.044 € fest. Dabei sah das FA die Übertragungen der Kommanditanteile zum Teil als schädlich für die Anwendung der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 2 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (ErbStG) an. Da nicht erkennbar sei, ob die Klägerin ihre schon vor dem Tod gehaltenen Anteile oder die aufgrund des Erbfalls hinzugewonnenen Anteile übertragen habe, sei zur Ermittlung des steuerschädlich veräußerten Betriebsvermögens eine Verhältnisrechnung anzustellen. Bei der Bewertung des Betriebsvermögens folgte das FA dem auf den 30. März 2004 erstellten Zwischenabschluss. Neben dem Freibetrag von 225.000 € berücksichtigte das FA einen Abschlag nach § 13a Abs. 2 ErbStG von 390.444 €.
- 3 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte hinsichtlich einiger im Einigungswege beigelegter Streitpunkte Erfolg. Im Übrigen wies das Finanzgericht (FG) sie als unbegründet ab. Seiner Ansicht nach hat das FA das steuerschädlich veräußerte Betriebsvermögen zutreffend im Wege einer Verhältnisrechnung ermittelt und die von der Klägerin zusätzlich geltend gemachten Verbindlichkeiten und Rückstellungen bei der Bewertung des Betriebsvermögens nicht berücksichtigt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2146 veröffentlicht.
- 4 Dagegen wendet sich die Revision der Klägerin. Sie ist der Ansicht, bei der Ermittlung des begünstigt erworbenen und zur Erfüllung der Pflichtteilsansprüche übertragenen Betriebsvermögens sei davon auszugehen, dass sie zunächst ihre schon vor dem Tod gehaltenen Anteile veräußert habe. Anderenfalls werde der Zweck der Nachversteuerung verfehlt. Im Übrigen seien die von ihr geltend gemachten Verbindlichkeiten und Rückstellungen

für Rückkaufverpflichtungen und Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen bei der Bewertung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen.

- 5 Im Laufe des Revisionsverfahrens ist am 7. September 2012 ein nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung geänderter Bescheid ergangen. Damit setzte das FA die Vorgaben der Vorentscheidung um und die Steuer auf 164.844 € herab.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 7. September 2012 dahingehend abzuändern, dass die Erbschaftsteuer um den Betrag herabgesetzt wird, der sich aus der Berücksichtigung von weiteren Verbindlichkeiten und Rückstellungen bei der E-KG in Höhe von insgesamt 257.200 € ergibt. Weiter beantragt sie, dass die Steuerbegünstigung für das Betriebsvermögen nur insoweit wegfällt, als die an die Kinder übertragenen Kommanditbeteiligungen an der E-KG und der B-KG ihre beim Erbfall bereits bestehenden Kommanditbeteiligungen übersteigen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 Das Urteil des FG war schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG zu entscheiden hatte, geändert hat. Das FG hat über die Rechtmäßigkeit des Erbschaftsteuerbescheids vom 22. März 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2010 entschieden. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens gemäß § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO der Änderungsbescheid vom 7. September 2012 getreten. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos und aufzuheben (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Juni 2012 III R 86/09, BFHE 238, 68, Rz 8, BStBl II 2013, 855, und vom 16. Januar 2013 II R 66/11, BFHE 240, 191, Rz 12, jeweils m.w.N.). Dies ändert aber nichts daran, dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen die Grundlage für die Entscheidung des BFH bilden; da das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet, fallen die Feststellungen durch die Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils nämlich nicht weg (BFH-Urteile in BFHE 238, 68, Rz 9, BStBl II 2013, 855, und in BFHE 240, 191, Rz 13, jeweils m.w.N.).

III.

- 10 Die Sache ist nicht spruchreif. Entgegen der Ansicht des FG hat das FA das gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nicht begünstigte Betriebsvermögen unzutreffend berechnet. Zu Unrecht ist es zudem davon ausgegangen, dass die Verbindlichkeiten und Rückstellungen bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer schon deshalb unberücksichtigt bleiben müssen, weil sie in der aus ertragsteuerrechtlichen Gründen vorgelegten Steuerbilanz nicht gebildet worden waren. Der BFH kann anhand der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob die Voraussetzungen für den Ansatz der Verbindlichkeiten und Rückstellungen gegeben sind.
- 11 1. Die Berechnung des nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG nicht begünstigten Teils der übertragenen Kommanditbeteiligungen ist unzutreffend.
- 12 a) Der Freibetrag des § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG und der verminderte Wertansatz nach dessen Abs. 2 werden u.a. gewährt, wenn inländisches Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG beim Erwerb von Todes wegen auf den Erwerber übergeht. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG fallen der Freibetrag oder Freibetragsanteil und der verminderte Wertansatz mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb u.a. einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb oder einen Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) veräußert.
- 13 b) Zu einer Veräußerung i.S. des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG zählt jede entgeltliche Übertragung eines nach

§ 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigt erworbenen Mitunternehmeranteils. Der Wegfall der Steuerbefreiung tritt unabhängig davon ein, aus welchen Gründen das begünstigt erworbene Betriebsvermögen veräußert wurde und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig erfolgte. Durch § 13a ErbStG soll nämlich nur erreicht werden, dass eine Betriebsfortführung durch den Erwerber nicht aus Gründen der Erbschaftsteuerbelastung scheitert (BFH-Urteil vom 17. März 2010 II R 3/09, BFHE 229, 369, BStBl II 2010, 749). § 13a Abs. 5 ErbStG ist nicht im Wege einer teleologischen Reduktion auf die Fälle zu beschränken, in denen die Veräußerung freiwillig erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 2007 II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321, für den Fall der zwangsweisen Betriebsaufgabe durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens, und vom 11. November 2009 II R 63/08, BFHE 227, 369, BStBl II 2010, 305, zu Überentnahmen zur Schenkungsteuerilgung). Nichts anderes gilt für die Veräußerung zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen oder sonstigen Nachlassverbindlichkeiten. Anderenfalls würden Erwerber von Unternehmensvermögen unzulässig gegenüber sonstigen Erwerbern begünstigt. Dies wäre vom verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungsgrund "Schutz der Betriebe" nicht mehr gedeckt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 369, BStBl II 2010, 305).

- 14** c) Ist der Erwerber bereits vor dem nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigten Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Gesellschafter beteiligt gewesen, geht der erworbene Anteil in einer einheitlichen Mitgliedschaft mit der bisherigen Beteiligung des Erwerbers auf (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 2010 II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555). Es kann dahinstehen, ob danach bei einer Veräußerung von Gesellschaftsanteilen überhaupt noch eine Unterscheidung nach ursprünglichen und neu erworbenen Anteilen vorgenommen werden kann. Jedenfalls ist in Bezug auf § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zugunsten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass die Steuerbegünstigungen nur insoweit wegfallen können, als der Gesellschafter nach der Veräußerung nicht mehr in Höhe des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt ist. Dies folgt aus dem Zweck des § 13a Abs. 5 ErbStG, wonach die Nachbesteuerung nur das begünstigt erworbene Vermögen erfassen soll (gl.A. Jülicher in Troll/Gebel/ Jülicher, ErbStG, § 13a Rz 240; Philipp in Viskorf/Knobel/ Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13a ErbStG Rz 73; Weinmann in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz 91; Crezelius in Der Betrieb 1997, 1586; ebenso die Ansicht der Finanzverwaltung in R E 13a.6 Abs. 1 Satz 4 der Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 für Erwerbsvorgänge, für die die Steuer nach dem 2. November 2011 entstanden ist).
- 15** d) Im Streitfall ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Übertragung der Kommanditanteile an die Kinder zur Erfüllung der Pflichtteilsansprüche gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zum --anteilig-- rückwirkenden Wegfall des verminderten Wertansatzes (§ 13a Abs. 2 ErbStG) geführt hat. Der Anteil des steuerschädlich veräußerten Vermögens ist jedoch nicht im Wege einer Verhältnisrechnung zu berechnen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der verminderte Wertansatz nur insoweit wegfällt, als die Klägerin nach den Übertragungen nicht mehr in Höhe der begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteile beteiligt war. Danach ergibt sich folgende Berechnung:

16 E-KG

Originäre Beteiligung der Klägerin	76.694 €
zuzüglich geerbter Kommanditanteil	689.988 €
Summe	766.682 €
abzüglich übertragener Kommanditanteil	253.682 €
nach Übertragung verbleibender Anteil	513.000 €
geerbter Kommanditanteil	689.988 €
abzüglich verbleibender Anteil	513.000 €
Differenz (steuerschädlich veräußert)	176.988 € (25,65 %)

B-KG

Originäre Beteiligung der Klägerin	9.203 €
zuzüglich geerbter Kommanditanteil	82.798 €
Summe	92.001 €
abzüglich übertragener Kommanditanteil	22.000 €
nach Übertragung verbleibender Anteil	70.001 €
geerbter Kommanditanteil	82.798 €
abzüglich verbleibender Anteil	70.001 €
Differenz (steuerschädlich veräußert)	12.797 € (15,46 %)

- 17** 2. Verbindlichkeiten und Rückstellungen können bei der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer nicht schon deshalb unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht in der aus ertragsteuerrechtlichen Gründen vorgelegten Steuerbilanz geltend gemacht wurden.
- 18** a) § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG verweist zur Bewertung des Betriebsvermögens auf die entsprechend anzuwendenden Vorschriften des Bewertungsgesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (BewG). Für die Bewertung des Betriebsvermögens ist § 109 Abs. 1 BewG maßgebend. Danach sind die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen passiven Ansätze bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen.
- 19** b) Für die Bestands- und Wertermittlung des Betriebsvermögens für Zwecke der Festsetzung von Erbschaftsteuer sind die Steuerbilanzwerte maßgebend, die unter Zugrundelegung der ertragsteuerrechtlichen Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften zutreffend sind bzw. richtigerweise anzusetzen gewesen wären (BFH-Urteil vom 5. Mai 2010 II R 16/08, BFHE 230, 188, BStBl II 2010, 923; Dötsch in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 95 BewG Rz 152; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 12 Rz 706; Hübner, Deutsches Steuerrecht 2000, 1205). Die Rechtsprechung des BFH, nach der die Bindung der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens an die Steuerbilanz unabhängig davon erfolgt, ob die Bilanzansätze nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen zutreffend sind (vgl. BFH-Urteil vom 11. März 2008 II R 84/05, BFH/NV 2008, 1454, m.w.N.), steht dem nicht entgegen. Denn diese Bindung gilt nicht für die Erbschaftsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 25. Oktober 2000 II R 58/98, BFHE 194, 238, BStBl II 2001, 92, unter II.1.a). Außerdem ist § 109a BewG, der die Bindung des Einheitswerts in verfahrensrechtlicher Hinsicht sichergestellt hatte, mit Wirkung ab 1. Januar 1998 aufgehoben worden (vgl. Art. 6 Nr. 19 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997, BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928).
- 20** c) Im Streitfall vertrat das FG eine andere Rechtsauffassung. Unter Hinweis auf das zur Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens ergangene BFH-Urteil vom 16. Juni 1999 II R 24/98 (BFH/NV 2000, 10) lehnte es den Ansatz der von der Klägerin geltend gemachten Rückstellungen allein deshalb ab, weil die Verbindlichkeiten und Rückstellungen nicht in der Steuerbilanz gebildet worden waren. Die Feststellungen des FG im Urteil reichen nicht aus, um prüfen zu können, ob die Klägerin die Rückkaufverpflichtung aus einem Leasinggeschäft, die pauschale Rückstellung für Rückkaufverpflichtungen aus anderen Leasinggeschäften und die Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen (zur Passivierung der Rückkaufverpflichtung vgl. BFH-Urteile vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705, und vom 17. November 2010 I R 83/09, BFHE 232, 80, BStBl II 2011, 812) dem Grunde und der Höhe nach in der auf den 30. März 2004 zu erstellenden Zwischenbilanz hätte bilden können oder müssen. Das FG wird hierzu entsprechende Feststellungen nachzuholen haben.