

Urteil vom 08. Juni 2021, II R 2/19

Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung der Anwachsung eines KG-Anteils bei übersteigendem Abfindungsanspruch

ECLI:DE:BFH:2021:U.080621.IIR2.19.0

BFH II. Senat

BewG § 12 Abs 1, BGB § 736 Abs 1, BGB § 738 Abs 1 S 1, BGB § 738 Abs 1 S 2, BGB § 1922, BGB § 2301, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 2 S 2, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 12 Abs 1

vorgehend FG Münster, 07. November 2018, Az: 3 K 1118/16 Erb

Leitsätze

1. Ist der Abfindungsanspruch, der aufgrund des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer KG bei dessen Tod gegen die Gesellschaft entsteht, höher als der Wert des auf den fortsetzenden Gesellschafter übergegangenen Anteils der KG, wird kein negativer Wert des Erwerbs als Schenkung auf den Todesfall bei dem fortsetzenden Gesellschafter berücksichtigt.
2. Dies gilt auch für den Fall, dass der fortsetzende Gesellschafter zugleich Erbe des ausgeschiedenen Gesellschafters ist.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.11.2018 - 3 K 1118/16 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist zusammen mit seinen drei Geschwistern zu je $\frac{1}{4}$ Miterbe nach seiner am xx.xx.2012 verstorbenen Mutter. Die Mutter war neben ihren Kindern Kommanditistin einer GmbH & Co. KG (KG). Der Gesellschaftsvertrag der KG sah vor, dass ein Gesellschafter bei seinem Tod aus der Gesellschaft ausscheidet (§ 17 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags) und die KG ohne diesen oder seine Erben fortgesetzt wird (§ 17 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags). Gemäß § 20 des Gesellschaftsvertrags erhielt ein ausscheidender Gesellschafter ein Auseinandersetzungsguthaben. Nach § 17 Satz 3 des Gesellschaftsvertrags stand den Erben des verstorbenen Gesellschafters ein Abfindungsanspruch in entsprechender Anwendung des § 20 des Gesellschaftsvertrags zu.
- 2 Aufgrund dieser gesellschaftsvertraglichen Regelungen erhöhte sich die Anteilsquote der fortsetzenden Gesellschafter --des Klägers und seiner Geschwister-- durch Anwachsung auf jeweils 25 %. Der Abfindungsanspruch, der dem Kläger und seinen Geschwistern in ihrer Eigenschaft als Erben nach der Mutter gegen die KG zustand, betrug 2.000.000 € (*sämtliche Zahlen zu Anonymisierungszwecken geändert*).
- 3 Nach Einreichung einer Erbschaftsteuererklärung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 12.02.2013 für den Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) Erbschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gegen den Kläger in Höhe von X € fest und berücksichtigte erklärungsgemäß den Abfindungsanspruch als sonstige Kapitalforderung als Teil des Erwerbs von Todes wegen.
- 4 Mit Bescheid über die gesonderte Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen auf den xx.xx.2012 für Zwecke der Erbschaftsteuer (Feststellungsbescheid) vom 16.05.2013 stellte das dafür zuständige Finanzamt den

Wert des Anteils der Mutter am Betriebsvermögen der KG (Anteilswert) auf 3.000.000 € fest. Auf den Kläger entfiel davon ein Anteil von 750.000 €.

- 5 Das FA setzte daraufhin gegenüber dem Kläger mit Änderungsbescheid vom 03.07.2013 Erbschaftsteuer in Höhe von XX € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei berücksichtigte es --neben einem Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG wie im Bescheid vom 12.02.2013-- erstmals einen Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG in Höhe von 250.000 €. Dieser setzte sich zusammen aus dem anteiligen Anteilserwerb von 750.000 € abzüglich des auf den Kläger entfallenden Abfindungsanspruchs in Höhe von 500.000 €.
- 6 Der Anteilswert wurde zuletzt durch Feststellungsbescheid vom 29.04.2014 auf 1.200.000 € herabgesetzt.
- 7 Daraufhin beantragte der Kläger eine Änderung der Erbschaftsteuerfestsetzung dahingehend, dass in seinem Steuerfall ein negativer Erwerb i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG in Höhe von ./ 200.000 € zu erfassen sei. Dieser berechne sich aus dem zuletzt festgestellten Anteilswert in Höhe von 1.200.000 € abzüglich des Abfindungsanspruchs in Höhe von 2.000.000 €. Es ergebe sich eine Differenz von ./ 800.000 €, die in Höhe von ¼ bei ihm zu berücksichtigen sei.
- 8 Das FA lehnte den Antrag durch Bescheid vom 10.06.2014 ab.
- 9 Auf den Einspruch des Klägers setzte das FA die Erbschaftsteuer mit weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Änderungsbescheid vom 28.07.2014 auf Y € fest. Einen Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG berücksichtigte es nicht mehr. Mit Einspruchsentscheidung vom 10.03.2016 setzte das FA schließlich die Steuer aus im Revisionsverfahren nicht streitigen Gründen auf Z € herab und wies den Einspruch im Übrigen zurück.
- 10 Die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Das FG führte zur Begründung im Wesentlichen aus, es liege nach dem Wortlaut der Norm kein Erwerb i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG vor, da der Anteilswert die Abfindungsansprüche der Erben nicht überschritten habe. Auch im Wege erweiternder Auslegung erfasse die Vorschrift nicht die Fälle, in denen der Wert des Abfindungsanspruchs den Anteilswert übersteige und sich somit ein negativer Wert des Erwerbs ergebe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 123 veröffentlicht.
- 11 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG geltend. Zwar sei unstrittig der Wortlaut der Vorschrift, der von einem Übersteigen des Anteilswerts über den Abfindungsanspruch spreche, bei einem negativen Wert des Erwerbs nicht erfüllt. Allerdings sei im Wege der erweiternden Auslegung von § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG auch ein solcher negativer Wert zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber habe eine objektive Bereicherung erfassen wollen, die sowohl in Wert erhöhenden als auch in Wert mindernden Tatsachen liegen könne. Sei der Gesellschafter, dem der Anteil am Gesellschaftsvermögen des todesbedingt ausscheidenden Gesellschafters anwachse, gleichzeitig Erbe und Inhaber des Abfindungsanspruchs, sei er letztlich auch nur um den Wert des Gesellschaftsanteils, nicht aber um den Wert der Abfindung bereichert. Zudem sei der Anteilsübergang im Wege der Anwachsung in einer solchen Konstellation mit einer Nachfolgeklausel vergleichbar, bei der unzweifelhaft nur der Anteilswert anteilig der Besteuerung unterworfen worden wäre. Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) gehörten zum Betriebsvermögen auch Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens. Der Kläger sei Erbe und zugleich fortsetzender Gesellschafter. Sein Teil des Abfindungsanspruchs sei von Anfang an steuerliches Sonderbetriebsvermögen seines Mitunternehmeranteils gewesen. Einkommensteuerrechtlich habe auch die Finanzverwaltung den Anspruch bei der Feststellung der Einkünfte und der Ermittlung des steuerlichen Eigenkapitals der Mitunternehmerschaft in der Steuerbilanz angesetzt, sodass die als Schuld der Gesellschaft passivierte Abfindungsverbindlichkeit ertragsteuerlich im Ergebnis neutralisiert worden sei.
- 12 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Änderungsbescheid vom 28.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.03.2016 dahingehend zu ändern, dass die Erbschaftsteuer auf W € herabgesetzt wird.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Die Frage, ob der Abfindungsanspruch zum Sonderbetriebsvermögen der KG i.S. des § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG zähle, sei in Bezug auf die Erbschaftsteuer nicht relevant. Der Abfindungsanspruch der Erben gehöre zum Privatvermögen und falle als Forderung gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 BewG mit dem Nennwert in den Nachlass. Im Übrigen

sei im Streitfall nicht das Betriebsvermögen der KG Gegenstand des Erwerbs von Todes wegen. Daher sei die Zugehörigkeit des Abfindungsanspruchs zum Sonderbetriebsvermögen nicht entscheidungserheblich. Der gesondert festgestellte Anteilswert sei für die Erbschaftsteuerfestsetzung nur insoweit von Bedeutung, als ein etwaiger Anwachsungserwerb i.S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG als Schenkung auf den Todesfall zu versteuern wäre. Dies sei hier indes nicht der Fall.

15 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Abfindungsanspruch wurde zutreffend als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG berücksichtigt. Ein negativer Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG war nicht anzusetzen.
- 17** 1. Als Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt u.a. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Als vom Erblasser zugewendet gilt gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG auch, was als Abfindung anstelle eines in Absatz 1 genannten Erwerbs gewährt wird.
- 18** Ein Abfindungsanspruch, den ein Gesellschafter bei seinem Ausscheiden aus einer KG durch Tod gegen die Gesellschaft erlangt, die von den übrigen Gesellschaftern fortgesetzt wird, kann bei den Erben des Gesellschafters nach diesen Vorschriften einen Erwerb von Todes wegen darstellen.
- 19** a) Bestimmt ein Gesellschaftsvertrag entsprechend § 736 Abs. 1 BGB, dass die Personengesellschaft beim Tod eines Gesellschafters unter den übrigen Gesellschaftern mit der Folge einer Anwachsung (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) fortbestehen soll (Fortsetzungsklausel), wächst ihnen der Anteil des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters am Gesamthandsvermögen der KG auf gesellschaftsvertraglicher und nicht auf erbrechtlicher Grundlage im Privatvermögen zu. Dieser fällt nicht in den Nachlass des ausgeschiedenen Gesellschafters; ein Erwerb von Todes wegen nach § 3 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB findet diesbezüglich nicht statt.
- 20** b) Ein etwaiger Abfindungsanspruch (§ 738 Abs. 1 Satz 2 BGB) gehört hingegen zum erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen, sei es nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, sei es nach § 3 Abs. 2 Nr. 4 ErbStG. Das gilt insbesondere auch dann, wenn die Vererblichkeit des Kommanditanteils nach § 177 des Handelsgesetzbuchs vertraglich ausgeschlossen und durch einen Abfindungsanspruch ersetzt wird. Er ist als Forderungsrecht zu bewerten und als Kapitalforderung gegen die Gesellschaft gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert anzusetzen.
- 21** c) Der Abfindungsanspruch gehört nicht zum Betriebs-, sondern zum Privatvermögen der Erben (Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 3 Rz 138; Burandt/Rojahn/Milatz, 3. Aufl. 2019, ErbStG § 3 Rz 13), denn die Erben des ausgeschiedenen Gesellschafters haben zu keiner Zeit *im Wege der Erbfolge* einen Anteil am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft erworben (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.04.1993 - IV R 66/92, BFHE 171, 440, BStBl II 1994, 227, unter 1.).
- 22** d) Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn die Erben zugleich die fortsetzenden Gesellschafter sind. Der Anteil des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters am Gesamthandsvermögen der KG wächst ihnen in ihrer Eigenschaft als fortsetzende Gesellschafter auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage zu. Den Abfindungsanspruch gegen die KG erwerben sie hingegen in ihrer Eigenschaft als Erben des verstorbenen Gesellschafters und Erblassers.
- 23** Ein solcher Abfindungsanspruch ist am Todestag als Steuerstichtag (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) als private Forderung zu bewerten (vgl. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG). Er gehört nicht automatisch zum Sonderbetriebsvermögen der KG (vgl. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG).
- 24** Forderungen eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft können zwar grundsätzlich zum Sonderbetriebsvermögen gehören. Das ist jedoch dann nicht der Fall, wenn sie nicht wirtschaftlich mit dem Gesellschaftsverhältnis zusammenhängen und wie zwischen Fremden üblich abgewickelt werden (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 15 Rz 540, 549). So verhält es sich bei dem Abfindungsanspruch des weichen Erben gegen die Gesellschaft. Dieser hängt dem Grunde und der Höhe nach nicht davon ab, ob der Erbe (zufällig) auch selbst Gesellschafter ist.

- 25** Ob der Erbe, der gleichzeitig fortsetzender Gesellschafter ist, seinen Abfindungsanspruch im Anschluss an den Erbfall in die KG einlegt und ob der Abfindungsanspruch durch eine solche Einlage ertragsteuerrechtlich Sonderbetriebsvermögen des die Personengesellschaft fortsetzenden Erben wird, ist wegen des erbschaftsteuerrechtlichen Stichtagsprinzips nicht von Belang. Insoweit handelt es sich um die Verwendung des erbschaftsteuerrechtlich erlangten Anspruchs.
- 26** 2. Bei den Gesellschaftern, denen der Anteil des verstorbenen Gesellschafters anwächst, können zudem die Voraussetzungen eines Erwerbs durch Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG i.V.m. § 2301 BGB) erfüllt sein.
- 27** a) Nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG gilt als Schenkung auf den Todesfall auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft bei dessen Tod auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft, soweit der Wert, der sich für seinen Anteil zur Zeit seines Todes nach § 12 ErbStG ergibt, Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG erfasst jedoch nur die objektive Bereicherung, wenn der Wert des dem fortsetzenden Gesellschafter anwachsenden Anteils den Abfindungsanspruch des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters übersteigt. Ist der Abfindungsanspruch höher als der Wert des Anteilserwerbs, wird kein negativer Wert des Erwerbs berücksichtigt. Dies gilt auch für den Fall, dass die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des ausgeschiedenen Gesellschafters sind.
- 28** b) Nach ihrem Wortlaut bestimmt die Vorschrift, dass als Schenkung auf den Todesfall auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters durch Tod beruhende Anteilsübergang auf die anderen Gesellschafter gilt, soweit der Anteilswert am Todestag Abfindungsansprüche Dritter übersteigt. Der Wortlaut ist eindeutig. Er spricht nicht von einer Differenz zwischen dem Anteilswert am Todestag und den Abfindungsansprüchen Dritter, sondern bringt mit der Formulierung "übersteigen" zum Ausdruck, dass nur ein positiver Wert des Erwerbs steuerbar sein soll.
- 29** c) Eine erweiternde Auslegung (teleologische Extension) auf von ihrem Wortlaut nicht erfasste Sachverhalte bietet sich nicht an. Diese setzt eine Regelungslücke voraus. Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist ("rechtspolitische Fehler"), reicht nicht aus. Die Unvollständigkeit muss sich vielmehr aus dem Gesetzesimmanenten Zweck ergeben und kann auch bei einem eindeutigen Wortlaut vorliegen. Die Gesetzeslücke ist in einer dem Gesetzeszweck, der Entstehungsgeschichte und der Gesetzssystematik entsprechenden Weise durch Analogie, teleologische Extension oder Reduktion zu schließen. Dies ist Aufgabe der Fachgerichte (BFH-Urteil vom 29.11.2017 - II R 14/16, BFHE 260, 372, BStBl II 2018, 362, Rz 16 f.).
- 30** d) Nach diesen Maßstäben ist die Berücksichtigung eines negativen Erwerbs im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG nicht möglich. Es fehlt an einer Regelungslücke. Dem Zweck der Vorschrift entspricht es, ihre Anwendung auf die Fälle zu beschränken, in denen eine objektive Bereicherung vorliegt. Eine teleologische Extension auf einen von ihrem Wortlaut nicht erfassten Sachverhalt, namentlich eine objektive Entreicherung, ist nicht vorzunehmen.
- 31** aa) § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG stellt einen Sonderfall eines anderweitigen Erwerbs von Todes wegen dar. Eine derartige Schenkung auf den Todesfall führt unter Umgehung des Erbrechts zu einem Erwerb außerhalb des Nachlasses. Zwar erfolgt der Anteilsübergang dabei mit unmittelbar dinglicher Wirkung. Die Anwachsung des Anteils der KG bei dem fortsetzenden Gesellschafter beruht aber ungeachtet dessen, ob der Nachfolger Erbe ist oder nicht, auf rein gesellschaftsvertraglicher Grundlage (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.2005 - II R 40/02, BFH/NV 2005, 1568, unter II.1.b).
- 32** bb) Eine erweiternde Auslegung des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG ist auch nicht in den Fällen oder mit Rücksicht auf diejenigen Fälle geboten, in denen die fortsetzenden Gesellschafter zugleich Erben des durch Tod ausgeschiedenen Gesellschafters sind. Auch in diesen Fällen entspräche es nicht der Zielsetzung der Vorschrift, einen negativen Erwerb zu berücksichtigen, der mit anderen positiven Erwerben von Todes wegen zu verrechnen wäre und zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer der Erben führte. Für eine unterschiedliche Behandlung des Erwerbs je nachdem, ob jemand "nur" als Gesellschafter nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG erwirbt oder zugleich Erbe des ausscheidenden Gesellschafters ist, gibt es keine Grundlage. Der Gesetzgeber wollte objektive Bereicherungen, die sich außerhalb des Erbrechts auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage vollziehen, der Besteuerung unterwerfen (vgl. Begründung des Gesetzentwurfes der Regierung zu einem Zweiten Steuerreformgesetz vom 04.05.1972, BTDrucks VI/3418, S. 62) und so eine Besteuerungslücke schließen.

Diese Überlegung steht in keinem Zusammenhang mit der Frage, ob der Mitgesellschafter zudem Erbe des ausgeschiedenen Gesellschafters wurde. Dem Gesetzgeber kam es erkennbar nicht auf die Erbenstellung an.

- 33** 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass ein negativer Erwerb nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG im Streitfall nicht anzusetzen war.
- 34** Der Kläger erwarb die Abfindungsforderung gegen die KG als Erbe und unabhängig davon, dass er selbst Gesellschafter der KG war. Sie gehörte deshalb nicht zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG, sondern zum Privatvermögen. Sie war deshalb als Kapitalforderung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 BewG mit dem Nennwert der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die Höhe der Forderung ist unter den Beteiligten unstrittig. Ob der Kläger den Abfindungsanspruch nach dem Todestag durch entsprechende Widmung zu gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen seines Mitunternehmeranteils bestimmt hat, ist für den Erwerb von Todes wegen nicht mehr von Bedeutung.
- 35** Die Anwachsung des Gesellschaftsanteils an der KG gehört nicht zum Erwerb von Todes wegen und unterliegt nicht der Erbschaftsteuer. Zutreffend hat das FA ihn auch nicht der Besteuerung unterworfen. Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ErbStG liegen nicht vor, denn der Abfindungsanspruch übersteigt den Buchwert des anwachsenden Gesellschaftsanteils. Die negative Differenz konnte beim übrigen Erwerb von Todes wegen nicht steuermindernd berücksichtigt werden.
- 36** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 37** 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de