# Urteil vom 04. Februar 2010, II R 35/09

**Kein Erlass der Erbschaftsteuer wegen insolvenzbedingter Aufgabe des begünstigt erworbenen Betriebs**

BFH II. Senat

ErbStG § 13a Abs 5, AO § 227

vorgehend FG Münster, 06. Mai 2009, Az: 3 K 1861/06 Erb

## Leitsätze

NV: Der Wegfall der Vergünstigungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG a.F. infolge einer insolvenzbedingten Aufgabe des Betriebs ist kein sachlicher Grund für einen Erlass gemäß § 227 AO.

## Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde Alleinerbin ihrer am .... März 2001 verstorbenen Großmutter. Zum Nachlass gehörte u.a. neben weiterem Betriebsvermögen ein Anteil an einer GmbH & Co. KG (KG) mit einem Wert von rd. 335.000 DM. Nachdem über das Vermögen der KG am .... Juni 2003 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, gab die Klägerin den Betrieb auf.

2 Mit bestandskräftigem Änderungsbescheid vom 2. Januar 2006 versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rückwirkend den zunächst für den Erwerb des KG-Anteils gewährten verminderten Wertansatz des § 13a Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der vor dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 geltenden Fassung (ErbStG) und erhöhte dementsprechend die Steuer um 10.230,78 €, weil der Betrieb innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG aufgegeben worden sei.

3 Die Klägerin beantragte am 11. Januar 2006, die auf den Erwerb des KG-Anteils entfallende und bereits bezahlte Erbschaftsteuer in Höhe von 10.230,78 € aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, weil die Betriebsaufgabe durch die Insolvenz erzwungen worden sei und sie, die Klägerin, in der Insolvenz persönlich aus Bürgschaften für Verbindlichkeiten der KG in Anspruch genommen worden sei. Das FA lehnte den Antrag mit Bescheid vom 28. Februar 2006 ab.

4 Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte das FA unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16. Februar 2005 II R 39/03 (BFHE 209, 143, BStBl II 2005, 571) aus, dass ein Ausnahmefall der sachlichen Unbilligkeit nicht vorliege. Die Vergünstigungen des § 13a ErbStG entfielen unabhängig davon, aus welchen Gründen das Betriebsvermögen veräußert oder aufgegeben worden sei. Deshalb stelle die insolvenzbedingte Aufgabe keinen Billigkeitsgrund dar. Da es auf die individuellen Umstände der Betriebsaufgabe nicht ankomme, sei auch der Verlust privater Gelder zur Rettung des Unternehmens unerheblich.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab, weil das FA den Antrag ermessensfehlerfrei abgelehnt habe.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin fehlerhafte Anwendung des § 227 der Abgabenordnung (AO). Der Wegfall der Vergünstigungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG wegen insolvenzbedingter Aufgabe des Betriebs führe zu einer dem Zweck der Steuerermäßigung widersprechenden Besteuerung. Dies sei jedenfalls im Erlassverfahren zu berücksichtigen, da hier Härten des Steuerfestsetzungsverfahrens auszugleichen seien.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und den Ablehnungsbescheid vom 28. Februar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2006 aufzuheben sowie das FA zu verpflichten, ihr die Erbschaftsteuer in Höhe von 10.230,78 € zu erlassen.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass das FA einen Billigkeitserlass der Erbschaftsteuer ermessensfehlerfrei abgelehnt hat. Der Wegfall der Vergünstigungen nach § 13a Abs. 5 ErbStG infolge einer insolvenzbedingten Aufgabe des Betriebs stellt keinen sachlichen Grund für einen Erlass nach § 227 AO dar.

10 Nach § 227 AO können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Beim Erlass handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603). Die Entscheidung darf gemäß § 102 FGO gerichtlich (nur) daraufhin überprüft werden, ob die Behörde die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder sie von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat.

11 a) Ein Erlass kommt aus sachlichen Gründen in Betracht, wenn die Einziehung der Steuer zwar dem Gesetz entspricht, aber infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers derart zuwiderläuft, dass sie unbillig erscheint (BFH-Urteile vom 23. März 1998 II R 41/96, BFHE 185, 270, BStBl II 1998, 396, und II R 26/96, BFH/NV 1998, 1098). Dies setzt voraus, dass der Gesetzgeber die mit der Einziehung der Steuer verbundene Härte nicht bewusst in Kauf genommen hat. § 227 AO stellt keine Ermächtigung zur Korrektur des Gesetzes dar. Die Billigkeitsmaßnahme darf nicht auf Erwägungen gestützt werden, die die vorgesehene Besteuerung allgemein oder für bestimmte Fallgruppen außer Kraft setzen würde. Ein Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit ist nur insoweit durch die Vorschrift gedeckt, wie angenommen werden kann, der Gesetzgeber würde die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage --hätte er sie geregelt-- im Sinne des vorgesehenen Erlasses entscheiden (BFH-Urteile in BFHE 185, 270, BStBl II 1998, 396, und in BFH/NV 1998, 1098).

12 Gesichtspunkte, die bereits im Steuerfestsetzungsverfahren vorzubringen waren oder noch sind, können im Billigkeitsverfahren regelmäßig nicht berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 13. Mai 1998 II R 98/97, BFH/NV 1998, 1376).

13 b) Das FA hat ermessensfehlerfrei angenommen, dass die Erbschaftsteuer nicht deshalb wegen sachlicher Unbilligkeit zu erlassen ist, weil der begünstigte Betrieb wegen Insolvenz aufgegeben wurde. Ein Gesetzesüberhang liegt insoweit nicht vor.

14 Nach § 13a ErbStG werden u.a. beim Erwerb eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes ein Freibetrag und ein verminderter Wertansatz gewährt. Diese Vergünstigungen fallen jedoch gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit das begünstigte Betriebsvermögen innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb veräußert wird ("Nachversteuerung"); als Veräußerung gilt nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 ErbStG auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Durch den rückwirkenden Wegfall der Vergünstigungen wird im Ergebnis die im Zeitpunkt des Erwerbs tatsächlich vorhandene Bereicherung besteuert.

15 Der Senat hat bereits entschieden, dass der Wegfall der Vergünstigungen selbst dann mit dem Gesetzeszweck im Einklang steht, wenn das Betriebsvermögen krisen- oder insolvenzbedingt veräußert oder aufgegeben wird (zu § 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG in der in den Jahren 1994 und 1995 geltenden Fassung: BFH-Urteil in BFHE 209, 143, BStBl II 2005, 571; zu § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG: BFH-Urteil vom 21. März 2007 II R 19/06, BFH/NV 2007, 1321). Hierauf hat das FA bei seiner Ermessensentscheidung zu Recht Bezug genommen und daraus den richtigen Schluss gezogen, dass damit auch der für einen Billigkeitserlass erforderliche Gesetzesüberhang über die Wertungen des Gesetzgebers nicht besteht. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis die Vergünstigungen bei jeder Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe versagt und die Umstände des jeweiligen Einzelfalls, die dazu geführt haben, bewusst nicht berücksichtigt.

16 c) Ein atypischer Einzelfall kann entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht darin gesehen werden, dass sie durch die Unternehmensinsolvenz in erheblichem Umfang Privatvermögen verloren hat. Das FA hat seiner Entscheidung zutreffend die Erwägung zugrunde gelegt, dass es auf die individuellen Umstände der Betriebsaufgabe nicht ankomme. Eine Unternehmensinsolvenz ist häufig mit einem Verlust von Privatvermögen --insbesondere durch Bürgschaften oder Darlehen-- verbunden. Dieser Umstand rechtfertigt regelmäßig keinen Erlass aus sachlichen Gründen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de