Urteil vom 16. Februar 2011, II R 60/09

Kein rückwirkender Wegfall der Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG a.F. für den Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft bei Aufeinanderfolgen mehrerer Umwandlungsvorgänge - Maßgeblichkeit des Umwandlungsrechts für Steuerrecht

BFH II. Senat

ErbStG § 13a, UmwStG § 20 Abs 1, UmwStG § 24 Abs 1

vorgehend FG Münster, 07. Juli 2009, Az: 3 K 754/07 Erb

Leitsätze

Die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG a.F. für den Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft fallen auch dann nicht rückwirkend weg, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb mehrere Umwandlungsvorgänge i.S. des § 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG stattfinden .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhielt von seiner Mutter (M) durch notariell beurkundeten Vertrag vom 15. Dezember 1999 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge deren Beteiligungen an der KG 1, an drei weiteren KG (KG 2, KG 3 und KG 4) und an zwei GmbH (GmbH 1 und GmbH 2) übertragen.

2 Durch notarielle Urkunden vom 17. und 18. Dezember 1999 wurden die KG 1 in eine GmbH (GmbH 3) umgewandelt, die KG 2, KG 3 und KG 4 sowie die GmbH 1 und GmbH 2 auf die GmbH 3 verschmolzen und die GmbH 3 in eine AG (AG 1) umgewandelt. Im Jahr 2001 wurde die Mehrheit der AG 1-Aktien einschließlich der Aktien des Klägers im Rahmen eines Anteilstausches in die AG 2 gegen Gewährung neuer Anteile an der AG 2 eingebracht.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Schenkungsteuer zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung) auf null DM fest. Das FA berücksichtigte dabei in Unkenntnis der Umwandlungsvorgänge der Erklärung der M entsprechend für den Erwerb der KG-Anteile den Freibetrag nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung (ErbStG).

4 Nachdem das FA Kenntnis von den Umwandlungsvorgängen erlangt hatte, berücksichtigte es den Freibetrag nicht mehr und setzte demgemäß die Schenkungsteuer auf 34.804 DM (17.795 €) fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 338 veröffentlichten Urteil die Auffassung, die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags seien jedenfalls aufgrund des Anteilstausches gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG rückwirkend weggefallen.

5 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift für einen rückwirkenden Wegfall des Freibetrags lägen nicht vor.

6 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 19. Januar 2007 und den Schenkungsteuerbescheid vom 23. Juni 2006 aufzuheben.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, der Einspruchsentscheidung und des angefochtenen Schenkungsteuerbescheids (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Umwandlungsmaßnahmen haben nicht zum rückwirkenden Wegfall des Freibetrags nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG geführt.

9 1. Der Freibetrag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG) gelten gemäß § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG u.a. für inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

10 Diese Voraussetzungen erfüllt der Erwerb der KG-Beteiligungen durch den Kläger, wie die Beteiligten und das FG zutreffend annehmen.

11 2. Der Freibetrag und der verminderte Wertansatz fallen bei einem nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG begünstigten Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit u.a. weg, soweit der Erwerber den Anteil innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb veräußert. Gleiches gilt nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG u.a., wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert werden, die der Veräußerer durch eine Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG--) aus dem Betriebsvermögen i.S. des § 13a Abs. 4 ErbStG erworben hat, oder ein Anteil an einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG oder ein Anteil daran veräußert wird, den der Veräußerer durch eine Einbringung des Betriebsvermögens i.S. des § 13a Abs. 4 ErbStG in eine Personengesellschaft (§ 24 Abs. 1 UmwStG) erworben hat.

12 Wie sich aus den Regelungen des § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG mittelbar ergibt, stellen die in dieser Vorschrift genannten Maßnahmen nach § 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG als solche keine zum rückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG führenden Veräußerungen dar. Dies beruht ersichtlich darauf, dass diese Maßnahmen die Bindung des begünstigt erworbenen Vermögens in einem Unternehmen unberührt lassen und daher der Zweck der Steuervergünstigungen unverändert fortbesteht. Aufgrund der in § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG mittelbar getroffenen Regelung, nach der Maßnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG die Steuervergünstigungen unberührt lassen, spielt es keine Rolle, wenn solche Maßnahmen ertragsteuerrechtlich tauschähnliche Vorgänge und somit Veräußerungen darstellen (vgl. dazu z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. September 2003 I R 97/02, BFHE 203, 334, BStBl II 2004, 686; vom 7. April 2010 I R 55/09, BFHE 229, 518, BStBl II 2010, 1094, und vom 11. Mai 2010 IX R 26/09, BFH/NV 2010, 2067).

13 Der Gesetzgeber hat sich bei der Schaffung des § 13a ErbStG von den Vorgaben leiten lassen, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91 (BVerfGE 93, 165, BStBl II 1995, 671) zur Erbschaftsteuer aufgestellt hat. Danach ist der Gesetzgeber verpflichtet, bei der Erbschaftsteuer für Betriebsvermögen die durch Gemeinwohlbindungen und -verpflichtungen verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit der Betriebe zu berücksichtigen und die Belastung so zu bemessen, dass die Fortführung des Betriebs steuerlich nicht gefährdet wird. Diesen Vorgaben ist der Gesetzgeber nachgekommen, indem er sich in § 13a ErbStG grundsätzlich für die Gewährung von Steuervergünstigungen entschieden hat, wenn und soweit der Betrieb in seinem Bestand fortgeführt wird (BFH-Urteil vom 17. März 2010 II R 3/09, BFHE 229, 369, BStBl II 2010, 749, m.w.N.).

14 Entgegen der Ansicht des FG und des FA liegt auch dann keine zum rückwirkenden Wegfall der nach § 13a Abs. 1 und 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 1 ErbStG zu gewährenden Steuervergünstigungen führende Veräußerung vor, wenn innerhalb des Zeitraums von fünf Jahren nach dem begünstigten Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft mehrere der in § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG genannten Vorgänge aufeinander folgen (Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Rz 252; Philipp in Viskorf/Knobel/Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 3. Aufl., § 13a ErbStG Rz 78). Wie dargelegt, stellen nämlich solche Vorgänge keine Veräußerung i.S. des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG dar.

15 Dieses Verständnis des § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG entspricht auch dem Sinn und Zweck der zunächst in § 13 Abs. 2a ErbStG und dann in § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen. In der amtlichen Begründung zu Art. 15 Nr. 2 Buchst. b des Entwurfs eines Jahressteuergesetzes 1996 (§ 13 Abs. 2a ErbStG) wurde ausgeführt (BTDrucks 13/901, S. 157 f.), das Betriebsvermögen sei meistens mittel- oder langfristig im Betrieb gebunden und könne daher nicht kurzfristig für Erbschaftsteuerzahlungen aufgebracht werden. Die Entlastungen für den Erwerb des begünstigten Vermögens sollten vom Erwerber für notwendige Investitionen und den Erhalt von Arbeitsplätzen

innerhalb des Betriebsvermögens oder der Kapitalgesellschaft genutzt werden. Deshalb sei 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 einer Frist von fünf Jahren veräußere. Der Veräußerung gleichgestellt würden andere Verfügungen über das begünstigte Vermögen, die letztlich dazu führten, dass dieses Vermögen aus dem der Unternehmensnachfolge zugedachten Vermögen ausscheide. Damit sollten missbräuchliche Gestaltungen, die nur das Ziel hätten, die besonderen Steuerbefreiungen auszunutzen, vermieden werden. Die mit der Entlastung verbundenen Erwartungen würden nämlich insoweit nicht erfüllt.

16 Eine solche missbräuchliche Gestaltung ist bei einem Aufeinanderfolgen mehrerer der in § 13a Abs. 5 Nr. 1 Satz 2 ErbStG i.V.m. § 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG genannten Vorgänge nicht gegeben. Das steuerbegünstigt erworbene Vermögen bleibt auch in einem solchen Fall weiterhin in einem Unternehmen gebunden und kann nicht wie der Erlös bei einem Verkauf frei verwendet werden.

17 Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.

18 3. Die Sache ist spruchreif. Der Schenkungsteuerbescheid vom 23. Juni 2006 und die Einspruchsentscheidung sind aufzuheben. Der Freibetrag ist nicht mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen.

19 a) Die Umwandlung der KG 1 in die GmbH 3 stellt keine Veräußerung, sondern einen im Hinblick auf § 13a ErbStG bedeutungslosen Formwechsel dar (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 190 Abs. 1, § 214 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes --UmwG--). Die Eintragung der neuen Rechtsform in das Handelsregister hatte zur Folge, dass die KG 1 in der Rechtsform einer GmbH weiter bestand (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Der Formwechsel von Rechtsträgern nach dem UmwG wird durch die Identität des Rechtsträgers (rechtliche Identität), die Kontinuität seines Vermögens (wirtschaftliche Identität) und die Diskontinuität seiner Verfassung bestimmt. Diese zivilrechtlichen Vorgaben des Umwandlungsrechts sind auch für das Steuerrecht maßgebend, soweit keine abweichenden Sonderregelungen bestehen (BFH-Urteile vom 30. September 2003 III R 6/02, BFHE 203, 553, BStBl II 2004, 85, und vom 14. Februar 2007 II R 66/05, BFHE 217, 176, BStBl II 2007, 621). Derartige Sonderregelungen gibt es bei § 13a ErbStG nicht. Auch die Finanzverwaltung sieht im Formwechsel einer Personengesellschaft keinen Verstoß gegen die in § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG vorgesehenen Behaltensregeln (R 63 Abs. 3 Satz 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003).

20 Der vom Kläger erworbene Anteil an der KG 1 wurde nach dem Formwechsel dieser KG in die GmbH 3 im Hinblick auf § 13a ErbStG durch den Anteil des Klägers an der GmbH 3 als Surrogat repräsentiert (Jülicher, a.a.O.; Philipp, a.a.O.).

21 b) Die Verschmelzung der KG 2, KG 3 und KG 4 auf die GmbH 3 stellte eine Sacheinlage i.S. des § 20 Abs. 1 UmwStG dar und ließ daher den Freibetrag nach § 13a Abs. 1 ErbStG unberührt (BFH-Urteil vom 10. Mai 2006 II R 71/04, BFHE 213, 118, BStBl II 2006, 602, unter II.1.c). Die ursprünglichen Anteile des Klägers an der KG 1, KG 2, KG 3 und KG 4 wurden nach der Verschmelzung im Hinblick auf § 13a ErbStG durch den Anteil des Klägers an der GmbH 3 repräsentiert, soweit dieser Anteil den Anteilen des Klägers an den KG entsprach. Soweit der Anteil des Klägers an der GmbH 3 auf der Verschmelzung der GmbH 1 und GmbH 2 auf diese GmbH beruhte, spielte er bezüglich § 13a ErbStG keine Rolle, da der Kläger für den Erwerb der Anteile an der GmbH 1 und GmbH 2 keine Steuervergünstigungen nach dieser Vorschrift erhalten hatte.

22 c) Die Umwandlung der GmbH 3 in die AG 1 stellt lediglich einen Formwechsel dar (§ 1 Abs. 1 Nr. 4, § 190 Abs. 1, § 226 UmwG) und wirkte sich daher nicht auf den Freibetrag aus.

23 d) Die Einbringung der Aktien der AG 1 in die AG 2 gegen Gewährung neuer Anteile an der AG 2 führte ebenfalls nicht zum rückwirkenden Wegfall des Freibetrags. Es handelte sich dabei um eine Sacheinlage i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG in der im Jahr 2001 geltenden Fassung. Nach dieser Vorschrift ist § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch auf die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft anzuwenden, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Beteiligung einschließlich der übernommenen Anteile nachweisbar unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft hat, deren Anteile eingebracht werden. Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt.

24 Im Hinblick auf § 13a ErbStG sind die dem Kläger gehörenden AG 2-Aktien anteilig (s. oben 3.b) an die Stelle von dessen AG 1-Aktien getreten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de