Urteil vom 23. Februar 2021, II R 34/19

Verschonung von Betriebsvermögen

ECLI:DE:BFH:2021:U.230221.IIR34.19.0

BFH II. Senat

ErbStG § 13a Abs 2, ErbStG § 13b Abs 4, ErbStRG

vorgehend FG München, 14. Mai 2019, Az: 4 K 500/17

Leitsätze

1. Der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG i.d.F. des ErbStRG kann innerhalb des Zehnjahreszeitraums nur für den ersten Erwerb berücksichtigt werden.

2. Der Abzugsbetrag wird "berücksichtigt", auch wenn er infolge Abschmelzung 0 € betragen hat.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.05.2019 - 4 K 500/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Mit Vertrag vom 27.12.2012 hatte X auf den 31.12.2012 eine Beteiligung an der Y KG an den Kläger und Revisionskläger (Kläger) abgetreten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte dafür Schenkungsteuer festgesetzt. Der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018) --ErbStG a.F.-- betrug rechnerisch 0 €. Der Wert des nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. fallenden Teils des übertragenen Betriebsvermögens hatte 468.457,65 € betragen, so dass der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. auf 0 € abgeschmolzen war. Diese Schenkung ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

2 Mit Vertrag vom 29.12.2014 trat X mit Wirkung zum 31.12.2014 eine weitere Beteiligung an der Y KG an den Kläger ab. Das FA setzte mit Bescheid vom 28.10.2015 Schenkungsteuer im Wesentlichen erklärungsgemäß fest. Der Wert des nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. fallenden Teils des übertragenen Betriebsvermögens betrug diesmal 215.898 €. Den geltend gemachten Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. in Höhe von 117.051 € berücksichtigte das FA unter Berufung auf § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. jedoch nicht. Es wies den hiergegen gerichteten Einspruch am 16.01.2017 zurück. Am 09.02.2017 ist ein Änderungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung ergangen.

3 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Der Berücksichtigung des Abzugsbetrags stehe der Sinn und Zweck des § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. entgegen. Er sei im Rahmen der Steuerfestsetzung für die Zuwendung vom 27.12.2012 trotz fehlender steuermindernder Auswirkung "berücksichtigt" worden. Der Abzugsbetrag sei nicht antragsgebunden. Der Steuerpflichtige könne folglich darauf nicht mit Rücksicht auf künftige Erwerbe verzichten. Er könne ihn auch nicht durch Aufteilung in mehrere Erwerbe bis zu dem Maximalbetrag von 150.000 € ausschöpfen. Der Gesetzgeber habe sich bewusst für einen gleitenden Abzugsbetrag entschieden, der mit steigender Leistungsfähigkeit geringer werde. Der Abzugsbetrag sei auch dann berücksichtigt worden, wenn er 0 € betragen habe. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1418 veröffentlicht.

4 Mit der Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. geltend. Ein Abzugsbetrag könne nicht als "berücksichtigt" i.S. des § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. betrachtet werden, wenn er lediglich 0 € betrage. Es sei auch nicht plausibel, dass die schenkungsteuerlichen Ergebnisse allein von der Reihenfolge der Zuwendungen abhängen sollten.

5 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Schenkungsteuerbescheid vom 28.10.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.01.2017 und des Änderungsbescheides vom 09.02.2017 dahin zu ändern, dass die Schenkungsteuer unter Berücksichtigung eines Abzugsbetrags von 117.051 € festgesetzt wird.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Das FA beruft sich auf den in R E 13a.2 Abs. 2 Satz 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) 2011 (BStBl I 2011, Sondernummer 1, 2) angeordneten Verbrauch des Abzugsbetrags auch dann, wenn er sich bei der Steuerfestsetzung nicht tatsächlich ausgewirkt habe.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass für den Erwerb vom 31.12.2014 kein Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. zu berücksichtigen ist.

9 1. Die Schenkung der Beteiligung an der Y KG ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar. Die Steuer ist nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung am 31.12.2014 entstanden.

10 a) Für den Abzugsbetrag ist die durch das ErbStRG eingeführte Fassung des § 13a Abs. 2 ErbStG. anwendbar. Die Fassung wurde erst durch das Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 04.11.2016 (BGBl I 2016, 2464) mit Wirkung vom 01.07.2016 geändert.

11 b) §§ 13a, 13b ErbStG i.d.F. des ErbStRG sind nach dem Urteil des BVerfG vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12 (BGBl I 2015, 4, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50) mit Art. 3 des Grundgesetzes unvereinbar. Das BVerfG hat jedoch ihre Anwendbarkeit bis zu einer Neuregelung angeordnet, die spätestens bis zum 30.06.2016 zu treffen war. Die Verfassungskonformität der Vorschriften ist, soweit die Weitergeltungsanordnung Geltung beansprucht, nicht mehr zu prüfen. Die Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Aspekte ist nur dort noch denkbar, wo die Gesetzesauslegung unter Ausschöpfung der herkömmlichen Auslegungsmethoden noch Unklarheiten oder Zweifelsfragen aufwirft, die behoben werden müssen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 02.12.2020 - II R 22/18, BFHE 272, 120).

12 2. Nach § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. bleibt vorbehaltlich § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. der nicht unter § 13b Abs. 4 ErbStG a.F. fallende Teil des Vermögens i.S. des § 13b Abs. 1 ErbStG a.F. außer Ansatz, soweit der Wert dieses Vermögens insgesamt 150.000 € nicht übersteigt (Abzugsbetrag). Nach § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. verringert sich der Abzugsbetrag von 150.000 €, wenn der Wert dieses Vermögens insgesamt die Wertgrenze von 150.000 € übersteigt, um 50 % des diese Wertgrenze übersteigenden Betrags. Nach § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. kann der Abzugsbetrag innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe nur einmal berücksichtigt werden.

13 a) § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. ist in der Weise auszulegen, dass der Abzugsbetrag für das von derselben Person innerhalb von zehn Jahren insgesamt zugewendete begünstigte Vermögen nur einmal zur Verfügung steht. Ist einmal begünstigtes Vermögen zugewendet worden, ist der Abzugsbetrag vollständig verbraucht. Das gilt unabhängig davon, in welcher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat.

14 b) Die Formulierung "einmal" ist zeitpunktbezogen und verdeutlicht, dass der Abzugsbetrag innerhalb des Zehnjahreszeitraums lediglich für einen Erwerb berücksichtigt werden kann (gleicher Ansicht Söffing in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13a ErbStG Rz 62 f., Stand 01.01.2021). Eine Zusammenrechnung von

Erwerben (so der Ansatz von Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13a Rz 50 am Ende) ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich. Die Formulierung des § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. lässt auch nicht zu, den Abzugsbetrag für mehrere Erwerbe zu gewähren, bis der Gesamtbetrag von 150.000 € ausgeschöpft ist.

15 c) Der Abzugsbetrag wird im Sinne der Vorschrift "berücksichtigt", wenn er wegen der in § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG angeordneten Abschmelzung 0 € betragen hat. Der Abzugsbetrag ist stets für den ersten Erwerb innerhalb des Zehnjahreszeitraums berücksichtigt, auch wenn er sich rechnerisch nicht ausgewirkt hat (anderer Ansicht Geck in Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG, Rz 27; Esskandari in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 13a ErbStG Rz 59; kritisch Stalleiken in von Oertzen/Loose, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 2. Aufl., § 13a Rz 40; kritisch jedenfalls für den 0 €-Fall Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 17. Aufl., § 13a Rz 32; Weinmann in Moench/Weinmann, § 13a ErbStG Rz 73; wie hier R E 13a.2 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2011 ebenso aktuell R E 13a.3 Abs. 2 Satz 3 ErbStR 2019, BStBl I 2019, Sondernummer 1/2019, 2).

16 aa) Dies entspricht der Berechnungsmethode des § 13a Abs. 2 ErbStG a.F. Nach § 13a Abs. 2 Satz 1 ErbStG a.F. entsteht zunächst, wie der dortigen Legaldefinition zu entnehmen ist, in einem ersten Schritt ein Abzugsbetrag von 150.000 € bei jedem Erwerb in voller Höhe. Dies ist begrifflich notwendig, weil der Betrag andernfalls nicht zu verringern wäre. Denn eine bereits gekürzte Zuteilung des Betrags schlösse ein --nochmaliges-- Abschmelzen, wie in § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. angeordnet, aus. Da der Abzugsbetrag also in jedem Fall zunächst entsteht, ist er auch dann "berücksichtigt" worden, wenn er in einem zweiten Schritt auf 0 € verringert wird. Auf die Steuerfestsetzung auswirken kann sich der Abzugsbetrag zwar nur, wenn er entsteht und nicht auf 0 € zu verringern ist; berücksichtigt i.S. des § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. wird der Betrag aber bei jeder Zuwendung.

17 bb) Einen Abzugsbetrag von 0 € nicht als berücksichtigt anzusehen, führte zu nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen. Bei einer solchen Herangehensweise wäre bei einem größeren Erwerb, bei dem sich rechnerisch noch ein minimaler Abzugsbetrag ergäbe, in jedem Falle der Abzugsbetrag berücksichtigt und deshalb verbraucht. Bei einem diesen nur geringfügig übersteigenden Erwerb, der zu einem rechnerischen Abzugsbetrag von 0 € führte, wäre der Verbrauch hingegen nicht eingetreten, so dass der Abzugsbetrag für künftige Erwerbe zur Verfügung stünde. Damit entstünde bei nur geringfügigen Differenzen der Bemessungsgrundlage des ersten Erwerbs eine Belastungsdifferenz von nahezu 150.000 €.

18 cc) Ein Antrags- oder Verzichtsrecht des Steuerpflichtigen der Art, dass optional bei einem ersten Erwerb von der Berücksichtigung des Abzugsbetrags abgesehen werden könnte, damit kein Verbrauch eintritt, sieht die Vorschrift nicht vor und kann nicht im Wege der Auslegung begründet werden (anderer Ansicht wohl Geck in Kapp/Ebeling, § 13a ErbStG Rz 28).

19 d) Mit dieser Auslegung wird dem gesetzgeberischen Zweck des § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. Rechnung getragen. Die Beschränkung des Abzugs innerhalb eines Zehn-Jahres-Zeitraums will die Erzielung nicht gerechtfertigter Steuervorteile durch Aufspaltung größerer Zuwendungen und die dadurch erzielte Unterschreitung bestimmter Ausschlussgrenzen vermeiden (Gesetzentwurf der Bundesregierung zum ErbStRG vom 28.01.2008, BTDrucks 16/7918, S. 33 f.). Hat bereits ein erster Erwerb innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums durch Überschreiten der Wertgrenze zu einem Abzugsbetrag von 0 € geführt, ist kein schützenswertes Interesse ersichtlich, einen davon abgespaltenen zweiten, kleineren Erwerb zu begünstigen. Dem Kläger ist zwar zuzustimmen, dass durch eine abweichend gewählte Reihenfolge die Begünstigung des kleineren Erwerbs erreicht werden kann, doch liegt gerade dieses Ergebnis in der Hand des Schenkers und/oder des Erwerbers.

20 3. Nach diesen Maßstäben hat das FA zu Recht für die auf den 31.12.2014 bewirkte Zuwendung keinen Abzugsbetrag berücksichtigt. Mit der Zuwendung auf den 31.12.2012 war der Abzugsbetrag bereits i.S. von § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. berücksichtigt worden. Er hatte infolge Abschmelzung nach § 13a Abs. 2 Satz 2 ErbStG a.F. 0 € betragen.

21 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

22 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de