

Steuerrecht

Wegfall der Verlustvorträge im Sinne von § 8c KStG bei Anteilsübertragung im Wege vorweggenommener Erbfolge

Andrea Seemann, Steuerberaterin

FG Münster, Urteil vom 04.11.2015, 9 K 3478/13 F § 8c KStG, § 10a Satz 10 GewStG, § 163 AO

1. Unter § 8c KStG fallen alle rechtsgeschäftlichen entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragungen, damit auch Anteilsübergänge im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.
2. Tz. 4 des BMF-Schreibens vom 04.07.2008 (BStBl. I 2008, 736) ist keine Grundlage für einen Anspruch auf Billigkeitserlass nach § 163 AO bei Übertragungen im Wege vorweggenommener Erbfolge, die nicht zu einer vom Zuwendenden angeordneten bzw. gesetzlich festgelegten Anrechnungspflicht auf die spätere Erbschaft (§ 2050 BGB) führen.

I. Problemstellung und praktische Bedeutung

Werden Anteile an einer verlustbehafteten Kapitalgesellschaft übertragen, die steuerliche Verlustvorträge hat, gehen die steuerlichen Verlustvorträge gemäß § 8c KStG, § 10a GewStG bei einer Übertragung von mehr als 25 % der Anteile auf einen Erwerber bzw. auf eine Erwerbergruppe anteilig und bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einen Erwerber bzw. an eine Erwerbergruppe vollständig unter. Für die Frage, ob eine Übertragung von mehr als 25 % bzw. mehr als 50 % der Anteile vorliegt, werden die Übertragungen innerhalb von fünf Jahren zusammengerechnet. Ausnahmen gelten, wenn die Gesellschaft im Inland steuerpflichtige stille Reserven hat oder es sich um eine Übertragung im Konzernverbund handelt. Keine Ausnahme enthält die Regelung hingegen für unentgeltliche Übertragungen, z.B.

für eine Schenkung von Anteilen an Abkömmlinge. Lediglich aufgrund eines Erlasses der Finanzverwaltung werden die unentgeltliche Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, die Erbfolge selbst sowie die Übertragung im Rahmen einer Erbaueinandersetzung vom Anwendungsbereich des § 8c KStG, § 10a GewStG ausgenommen (vgl. BMF-Schreiben vom 4.7.2008, Tz. 4, BStBl. I 2008, 736). Im Rahmen der Nachfolgeplanung ist damit auch zu beachten, ob die Übertragung von Anteilen zu einem teilweisen bzw. vollständigen Untergang steuerlicher Verlustvorträge führt. Über diese Fragestellung hatte das Finanzgericht Münster zu entscheiden.

II. Sachverhalt

An der Klägerin, einer im Jahr 1972 gegründeten GmbH, waren V zu 2/3 und S1, einer der Söhne von V zu 1/3 beteiligt. Mit notarieller Urkunde vom 17. Dezember 2008 schenkte V seinem Sohn S1 einen weiteren Geschäftsanteil an der Klägerin in Höhe von ca. 55,2 %. S1 musste die Zuwendung im Rahmen der Erbaueinandersetzung nicht gemäß § 2050, 2052 BGB zur Ausgleichung bringen. Eine Anrechnung auf den Pflichtteil von S1 wurde vereinbart. Die Klägerin hatte körperschaft- und gewerbsteuerliche Verlustvorträge. Das Finanzamt setzte daraufhin die steuerlichen Verlustvorträge mit Hinweis auf § 8c KStG, § 10a Satz 10 GewStG mit 0,- EUR mit der Begründung fest, dass es sich bei der vorstehend beschriebenen Übertragung nicht um eine Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge handelte, weil es an einer Ausgleichspflicht gemäß § 2050, 2052 BGB fehlte. Einen Antrag der Klägerin, von einer Anwen-

dung des § 8c KStG aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO abzusehen, lehnte das Finanzamt ab. Gegen die Anwendung von § 8c KStG, § 10a GewStG und damit gegen den Untergang der Verlustvorträge richtete sich die Klage der Klägerin.

III. Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht hatte zum einen zu entscheiden, ob § 8c KStG, § 10a GewStG auch für eine Übertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge Anwendung findet und zum anderen, ob die Klägerin Anspruch auf eine Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163 AO hat. Nach Ansicht des Finanzgerichts unterfallen alle rechtsgeschäftlichen entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragungen der Regelung des § 8c KStG und damit auch der Erwerb im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge. Auch für eine Billigkeitsregelung ist nach Ansicht des Gerichts kein Raum, da es an einer sachlichen Unbilligkeit fehle. Der im Rechtsstaatprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Vorbehalt des Gesetzes verbiete es zudem, dass die Finanzverwaltung eine allgemeine Billigkeitsmaßnahme für solche Fallgestaltungen erlasse, in denen die Besteuerung der Gesetzeslage entspreche und in denen es an einer sachlichen, vom Gesetzgeber nicht gewollten Härte fehle. Vielmehr seien solche Härten nur durch eine Gesetzeskorrektur zu beheben. Selbst wenn die Regelung im BMF-Schreiben zu § 8c KStG im Einklang mit dem Vorbehalt des Gesetzes stünde, also grundsätzlich rechtlich zulässig wäre, ist die im vorliegenden Fall von dem Finanzamt vertretene Auffassung, dass eine vorweggenommene Erbfolge nur dann vorliege, wenn im Schenkungsvertrag eine Anrechnungs-

pflicht auf die spätere Erbschaft gemäß § 2050 BGB aufgenommen ist, vertretbar. Die Klage wurde folglich als unbegründet abgewiesen. Das Finanzgericht hat die Revision gegen dieses Urteil zugelassen.

IV. Praktische Bedeutung

Es gibt viele Beispiele, in denen die Finanzverwaltung im Rahmen einer allgemeinen Billigkeitsregelung vom

Wortlaut des Gesetzes abweicht, beispielsweise im Umwandlungssteuererlass zu § 22 Abs. 3 UmwStG bzw. im BMF-Schreiben zu § 50i EStG. Vorstehendes Urteil macht deutlich, dass es nicht genügt, wenn die Finanzverwaltung missglückte Gesetzesregelungen durch Billigkeitsregelungen im Erlasswege heilt. Vielmehr bedarf es einer gesetzlichen Korrektur zur Schaffung einer Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen. Bei Übertragung

von verlustbehafteten Gesellschaften gilt, dass das Vorliegen einer vorweggenommenen Erbfolge und damit das Fortbestehen der Verlustvorträge nach dem Erlass der Finanzverwaltung durch eine verbindliche Auskunft abgesichert werden muss.

Keywords

Verlustvortrag • Schenkung • Vorweggenommene Erbfolge

Keine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 GrEStG für Anteilsvereinigung durch Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Rahmen einer Erbauseinandersetzung

Dr. Bertram Layer, Steuerberater

BFH, Urteil vom 25.11.2015-II R 35/14

Erwirbt ein Miterbe bei der Erbauseinandersetzung einen zum Nachlass gehörenden Anteil an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und führt dieser Erwerb nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zu einer Vereinigung von Anteilen an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft, ist die Anteilsvereinigung nicht nach § 3 Nr. 3 S. 1 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

I. Problemstellung

Befinden sich in einem Nachlass, den sich mehrere Miterben teilen, Grundstücke und weiteres Vermögen und setzen sich die Miterben im Zuge der

Nachlassteilung in der Weise auseinander, dass ein Miterbe die Grundstücke übernimmt, die anderen Miterben das übrige Vermögen, so erleichtert die Vorschrift des § 3 Nr. 3 GrEStG die Nachlassteilung dadurch, dass die Grundstücksübertragung von der Erbgemeinschaft auf den einen Miterben nicht nur im Verhältnis seiner Erbquote, sondern vollständig von der Grunderwerbsteuer befreit wird.

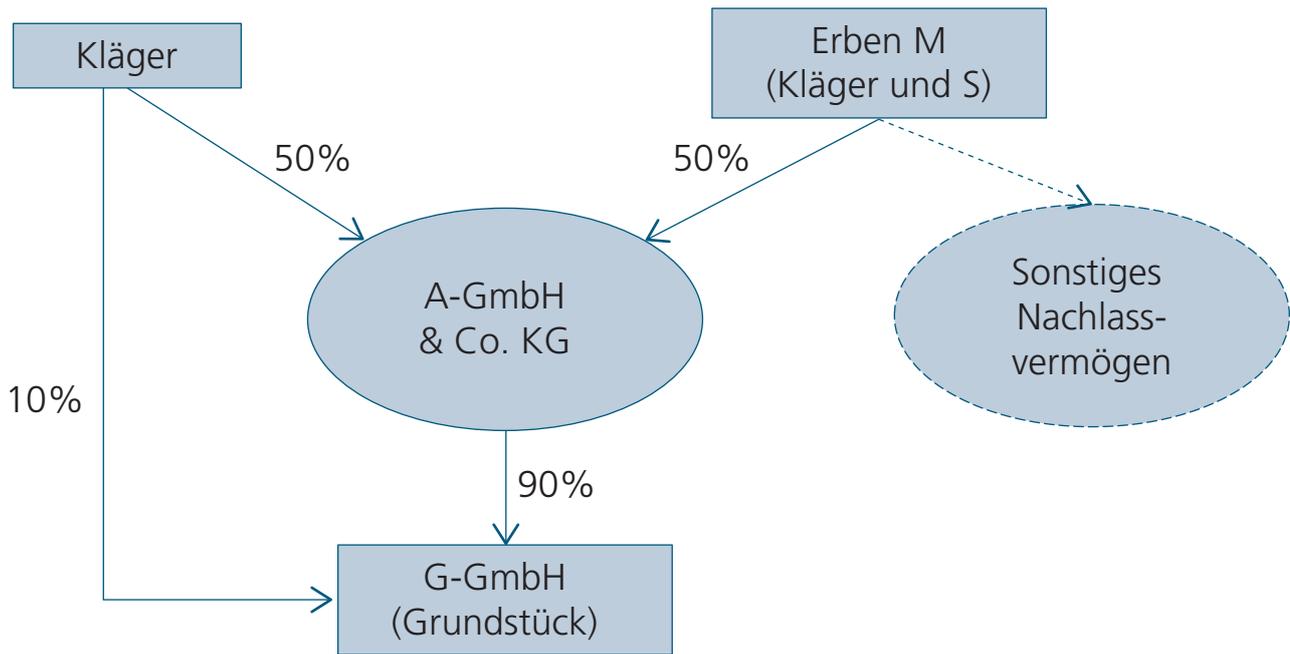
Gehört zum Nachlass aber eine grundbesitzende Personen- oder Kapitalgesellschaft und führt die Erbauseinandersetzung dazu, dass sich bei einem Miterben alle Anteile an der grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft vereinigen, so stellt diese Anteilsvereinigung ebenfalls einen grundsätzlich nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden

Vorgang dar. Es stellt sich die Frage, ob auch dieser Grunderwerbsteuerbare Vorgang nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG steuerbefreit sein kann. Mit dieser Frage hat sich der BFH in dem hier kommentierten Urteil vom 25.11.2015 auseinandergesetzt.

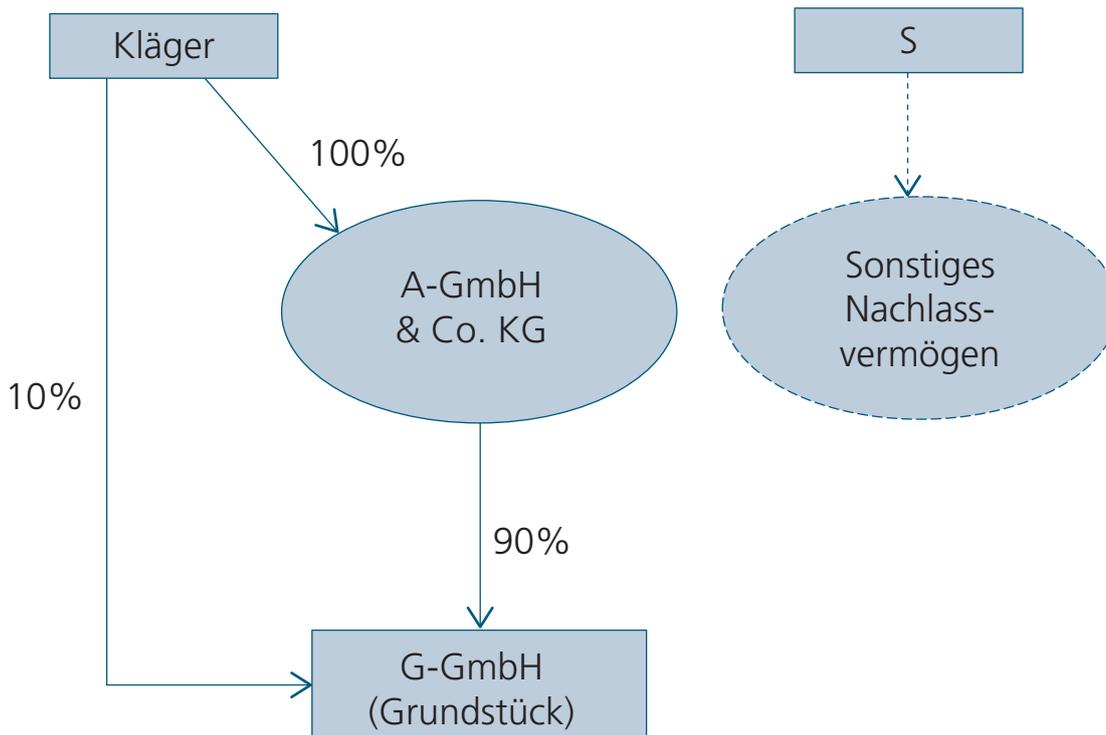
II. Sachverhalt

Der Kläger und Revisionsbeklagte (KL) und seine Schwester (S) waren je zur Hälfte Miterben ihrer Ende 2000 verstorbenen Mutter (M). Zum Nachlass der M gehörten u.a. ein Kommanditanteil von 50 % an der A-KG und ihrer Komplementär-GmbH (A-GmbH & Co. KG). Die A-GmbH & Co. KG ist mit 90 % an der grundbesitzenden G-GmbH beteiligt; die weiteren Geschäftsanteile von 10 % hält KL. Im Zuge der notariell beurkundeten

Ausgangssituation vor Erbauseinandersetzung



Ausgangssituation nach Erbauseinandersetzung



Ausgangssituationen vor und nach der Erbauseinandersetzung

Erbauseinandersetzungvereinbarung vom 8.6.2001 wurde zwischen den Erben vereinbart, dass KL die Gesellschaftsbeteiligung und S im Wesent-

lichen den restlichen Nachlass erhält. Die Ausgangssituation vor Erbauseinandersetzung und die recht-

liche Situation nach erfolgter Erbauseinandersetzung sind in den Abbildungen auf Seite 70 im Überblick dargestellt.

III. Entscheidungsgründe

Zunächst hatte der BFH zu entscheiden, ob im Streitfall die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG (*Anteilsvereinigung*) erfüllt sind. Der Kläger hat aufgrund der Erbauseinandersetzung vereinbarung die restlichen Anteile an der A-GmbH & Co. KG erhalten mit der Folge, dass er alleiniger Gesellschafter der A-GmbH & Co. KG geworden ist. Damit ist ihm auch die Beteiligung der grundbesitzenden G-GmbH in vollem Umfang zuzurechnen. Der BFH führt aus, dass der Kläger durch seine unmittelbare Beteiligung von 10 % und seine mittelbare Beteiligung über die A-GmbH & Co. KG zu 90 % an der G-GmbH beteiligt ist und somit mit dem Abschluss des Erbauseinandersetzungsvertrags alle Anteile an der G-GmbH in seiner Hand vereinigt werden. Somit liegt nach Auffassung des BFH ein nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbarer Erwerb vor.

Der BFH erläutert in diesem Zusammenhang die Bedeutung des in § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG geregelten Tatbestands der Anteilsvereinigung. Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass demjenigen, der mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in seiner Hand vereinigt, eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück zuwächst. Dies gilt nach Auffassung des BFH auch für den hier vorliegenden Erwerb einer mittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft (*hier der G-GmbH*), wenn die Beteiligungsquote von 95 % auf jeder Beteiligungsstufe erreicht wird.

Sodann führt der BFH aus, dass der aufgrund der Anteilsvereinigung fingierte Grundstückserwerb des Klägers von der G-GmbH nicht nach § 3 Nr. 3 GrEStG steuerbefreit ist. Der BFH beruft sich hierbei auf den Wortlaut des § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG, nach dem von der Besteuerung der Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses ausgenommen ist. Für die

Steuerbefreiung ist nach Auffassung des BFH an dem fiktiven Erwerb des Grundstücks von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft anzuknüpfen. Der Kläger erwirbt danach zwar im Rahmen der Erbauseinandersetzung bedingt durch die Anteilsvereinigung fiktiv ein Grundstück. Dieses Grundstück gehört aber nicht zum Nachlass, sondern es befindet sich im Vermögen der G-GmbH. Nach Auffassung des BFH liegt somit grunderwerbsteuerlich kein Erwerb von der Erbengemeinschaft, sondern ein (*fiktiver*) Erwerb von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft vor. Auch zivilrechtlich ist nach Auffassung des BFH kein Grundstückserwerb, sondern ein Anteilserwerb gegeben.

Sodann führt der BFH aus, dass auch die Rechtsprechung zur Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG nicht auf die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG übertragbar ist. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG greift nach der Rechtsprechung des BFH auch in Fällen, in denen durch die schenkweise Übertragung des Anteils an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft der Tatbestand einer Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt wird. Der BFH begründet die unterschiedliche Behandlung einer Anteilsvereinigung auf Basis einer Erbauseinandersetzung und einer schenkweisen Anteilsübertragung bezüglich der Befreiung von der Grunderwerbsteuer damit, dass § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG den Zweck habe, die doppelte Belastung eines Lebensvorgangs (*hier der schenkweisen Anteilsübertragung*) mit Grunderwerbsteuer und Schenkungsteuer zu vermeiden. Um diesem Gesetzeszweck Rechnung zu tragen, ist nach Auffassung des BFH die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG bei einer Anteilsvereinigung auf Basis schenkweiser Anteilsübertragungen anwendbar (*vgl. hierzu BFH-Urteile vom 12.10.2006, Az. II R 79/05, BStBl. Teil II 2007, 409 und BFH vom 23.5.2012, Az. II R 21/10, BStBl. Teil II 2012, 793*).

Im Ergebnis kommt der BFH zu der Auffassung, dass eine erweiternde

Auslegung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG für den hier vorliegenden Fall einer Anteilsvereinigung aufgrund einer Erbauseinandersetzung nicht geboten ist.

IV. Praktische Bedeutung

Im Zuge einer Erbauseinandersetzung, bei der im Nachlass auch Anteile an grundbesitzhaltenden Personen- oder Kapitalgesellschaften enthalten sind, muss das hier erläuterte BFH-Urteil Beachtung finden. Gegebenenfalls kann bei der Gestaltung der Erbauseinandersetzung eine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vermieden werden, in dem beispielsweise einer der Miterben im Zuge des Erbauseinandersetzungsvorgangs eine die Anteilsvereinigung vermeidende Minderheitsbeteiligung erhält.

Unter Hinweis auf die zuvor genannte Rechtsprechung des BFH zur Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG in Fällen der schenkweisen Anteilsübertragung bei einer damit verbundenen Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG kann auch durch vorweggenommene Erbfolgemaßnahmen die beabsichtigte Vermögensverteilung möglicherweise auch ohne grunderwerbsteuerliche Belastungen erreicht werden. Allerdings bedarf es im Einzelnen einer genaueren Betrachtung, in welchem Umfang auch bei schenkweisen Anteilsübertragungen tatsächlich von der grunderwerbsteuerlichen Befreiung Gebrauch gemacht werden kann.¹ Die Anzahl von Gründen, die für eine vorweggenommene Erbfolgeregulation sprechen können, ist somit durch die hier kommentierte Rechtsprechung des BFH um ein Argument reicher geworden.

¹ vgl. hierzu Bron, BB 2015, 1438

Keywords

Grunderwerbsteuerbefreiung • Anteilsvereinigung • Erbauseinandersetzung