

erbschaftsteuerliche Belastung für das in Frankreich angelegte Kapitalvermögen betrug immerhin selbst nach dem teilweisen Billigkeitserlass noch 72 % (ohne Billigkeitsmaßnahme 83 %). Trotz dieser hohen steuerlichen Belastung wies der BFH die Revision als unbegründet zurück. Eine Anrechnung der französischen Erbschaftsteuer bzw. ein Abzug der französischen Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit kommt gemäß § 21 ErbStG, § 10 Abs. 8 ErbStG nicht in Betracht. Die Festsetzung der Erbschaftsteuer verstößt nach dem BFH auch nicht gegen Unionsrecht, Verfassungsrecht oder Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls zur europäischen Menschenrechtskonvention. Der BFH hielt es nicht für notwendig, die Rechtsfrage dem EuGH vorzulegen. Die Rechtslage sei bereits durch ein früheres EuGH-Urteil geklärt; die europäischen Grundfreiheiten stehen der doppelten Belastung einer Kapitalforderung mit Erbschaftsteuer nicht entgegen. Die Anrechnungsmöglichkeiten ausländischer Erbschaftsteuer wären zwar weitergehend, wenn die Erblasserin ihren Wohnsitz nicht in Deutschland gehabt hätte. Aber auch dies stellt nach Ansicht des BFH keine Verletzung europäischer Grundfreiheiten dar. Die Anlage von

Kapitalvermögen im Ausland kann zur Anwendbarkeit ausländischer Erbschaftsteuerrechts führen und bedingt dadurch das Risiko, dass es im Erbfall zu einer Doppelbesteuerung kommt. Auch die gesamte Höhe der Steuerbelastung führt nicht entsprechend dem Eigentumsschutz nach Art. 14 Abs. 1 Satz GG und dem auf dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Verhältnissatzgrundsatz beruhenden Übermaßverbot zu einer Anrechnung der ausländischen Steuer. Vielmehr kann in einem solchen Fall nach dem BFH nur eine Billigkeitsmaßnahme nach den §§ 163, 227 AO als verfassungsrechtlich ausreichende Abhilfemaßnahme in Betracht kommen. Das Finanzamt hatte von dieser Möglichkeit teilweise Gebrauch gemacht und die Erbschaftsteuer teilweise erlassen. Der Erlassbescheid war aber nicht Gegenstand des Gerichtsverfahrens, sodass der BFH hierzu keine weiteren Ausführungen machte. Gleiches gilt für Billigkeitsmaßnahmen, die nach dem französischen Steuerrecht ggf. möglich sind. Auch hierauf geht der BFH nicht weiter ein. Im Ergebnis sah der BFH damit keine Möglichkeit, die französische Erbschaftsteuer auf die deutsche Erbschaftsteuer anzurechnen bzw. diese als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen.

IV. Weitere Hinweise und Folgen für die Praxis

Der dem Urteil des Bundesfinanzhofs zu Grunde liegende Sachverhalt macht zum einen deutlich, dass die Rechtsgrundlagen für die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen sehr uneinheitlich sind und es keine europäische Handhabung für eine Vereinheitlichung gibt. Dies hat auch die Europäische Kommission zwischenzeitlich erkannt (vgl. Mitteilung der EU-Kommission vom 15.12.2011). In absehbarer Zeit ist aber weder mit einer Harmonisierung des Rechts, einer Erweiterung der Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Erbschaftsteuer noch mit dem Abschluss weiterer Doppelbesteuerungsabkommen zu rechnen. Bei international strukturiertem Vermögen sind daher neben der laufenden ertragsteuerlichen Belastung auch die erbschaftsteuerlichen Folgewirkungen bei der Entscheidung über die Anlage des Vermögens zu berücksichtigen. Teilweise kann eine Doppelbelastung mit Erbschaftsteuer bereits durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, die das ausländische Vermögen hält, vermieden werden.

Quicklink: uw131202

Finanzverwaltung

Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen der Unternehmensnachfolge oder der Umstrukturierung von Unternehmen

Dr. Bertram Layer, Steuerberater

§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG

Mit Schreiben vom 12.09.2013 hat die Finanzverwaltung zur Anwendung aktueller Urteile des Bundesfinanzhofs zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen und von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 3 und 5 EStG Stellung genom-

men. Mit dem Schreiben teilt das BMF mit, dass verschiedene, zu den vorstehenden gesetzlichen Vorschriften jüngst ergangene BFH-Urteile vorerst nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden, bis über derzeit noch beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren entschieden worden ist. Die Finanzverwaltung

will bis auf Weiteres ihre von der aktuellen BFH-Rechtsprechung abweichende Rechtsauffassung zur Anwendung vorgenannter Rechtsvorschriften beibehalten.

Keywords

Buchwertfortführung; Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter; Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Praktische Bedeutung

Die ertragsteuerneutrale Gestaltung der Unternehmensnachfolge und von Umstrukturierungsvorgängen spielt neben der Gewährung erbschaftsteuerlicher Vergünstigungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen eine ganz zentrale Rolle. Verschiedenste Vorschriften im Ertragsteuerrecht vergünstigen deshalb die Übertragung von Wirtschaftsgütern, von Unternehmen oder Unternehmensteilen, indem sie eine Buchwertfortführung ermöglichen. In diesem Zusammenhang sind zu nennen § 6 Abs. 3 und 5 EStG sowie die §§ 20 und 24 UmwStG.

Im Rahmen der Übertragung oder Umstrukturierung von Unternehmen nach § 6 Abs. 3 EStG und nach den §§ 20 und 24 UmwStG versagt die Finanzverwaltung aber die Steuerneutralität, wenn im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang dazu einzelne Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen transferiert werden. Zu dieser Fragestellung wurde im Aufsatz Reindl/Layer im Heft 3/2013 dieser Zeitschrift auf der Seite 112 f. ausführlich anhand des folgenden Beispiels Stellung genommen:

Beispiel

Das Elternteil E überträgt seinen Kommanditanteil an der E-GmbH & Co. KG unentgeltlich auf sein Kind K. E ist darüber hinaus Alleineigentümer eines funktional für den Betrieb der Personengesellschaft wesentlichen Grundstücks, das er bisher der Personengesellschaft zur Nutzung überlässt. Das Grundstück stellt steuerlich sog. Sonderbetriebsvermögen dar. Um im Zuge der Übertragung des Kommanditanteils von E auf K die Entnahme des Grundstücks in das Privatvermögen zu vermeiden, was mit der ertragsteuerpflichtigen Aufdeckung erheblicher stiller Reserven verbunden wäre, überträgt E das Grundstück im Vorfeld der Übertragung des Kommanditanteils an K auf eine eigens hierfür

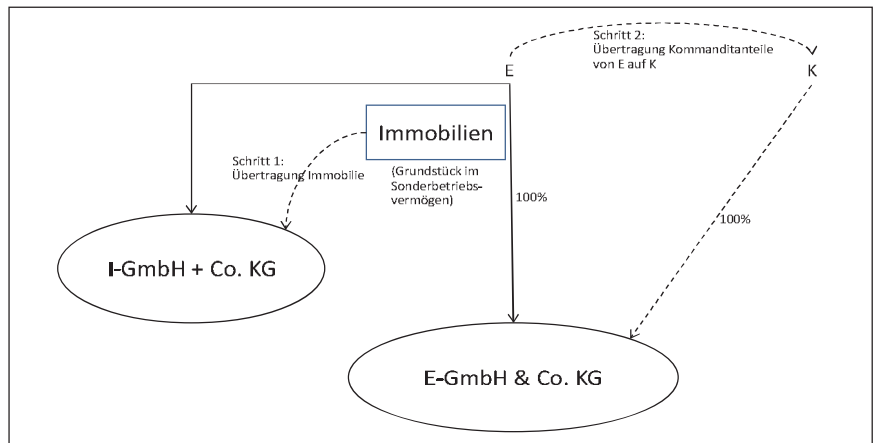


Abb: Übertragung eines Kommanditanteils und vorgelagerte Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen

gegründete Immobilien (I) GmbH & Co. KG. Die Übertragung wird dabei unter Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG ertragsteuerneutral (zum Buchwert) durchgeführt. In der obigen Abbildung ist dieser Fall dargestellt.

In einem sehr ähnlich gelagerten Fall hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 02.08.2012 entschieden, dass abweichend von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in dem vorgenannten Beispielfall § 6 Abs. 3 EStG Anwendung findet und damit eine erfolgsneutrale Anteilsübertragung von E an K möglich ist. Da sich diese Entscheidung in eine Kette weiterer Entscheidungen zur Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG einreihet, bestand die Hoffnung, dass die Finanzverwaltung ihre sehr enge Auffassung zur ertragsteuerneutralen Umstrukturierung von Unternehmen ändern wird.

Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 12.09.2013 im Einzelnen

In dem vorgenannten BMF-Schreiben werden gleich mehrere Urteile zur Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG angesprochen, die vorerst von der Finanzverwaltung nicht veröffentlicht werden und damit auch über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht zur Anwendung kommen.

Zum einen betrifft dies zwei Urteile betreffend die teilentgeltliche Über-

tragung eines Wirtschaftsguts (z.B. durch Übernahme von Verbindlichkeiten). So hatte der BFH im Urteil vom 19.09.2012, IV R 11/12, entschieden, dass die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns führe, wenn das Entgelt den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht übersteige. Eine ähnliche Fragestellung hat der BFH im Urteil vom 21.06.2012, IV R 1/08, entschieden.

Ferner wird in dem vorgenannten BMF-Schreiben auch das zuvor bereits dargestellte BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11 angesprochen.

Mit dem hier dargestellten BMF-Schreiben vom 12.09.2013 verkündet die Finanzverwaltung, dass sie die vorgenannten Entscheidungen zunächst nicht im Bundessteuerblatt veröffentlichen wird und vielmehr an ihren bisherigen Rechtsauffassungen in den BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG und zu § 6 Abs. 5 EStG festhalten wird, bis vom Bundesfinanzhof weitere, zu diesen Fragen anhängige Urteile entschieden werden.

Es bleibt daher die weitere Entwicklung der Rechtsprechung abzuwarten.

Hinweis

BMF-Schreiben vom 12.09.2013, IV C 6-S 2241/10/10002, Bundessteuerblatt Teil I 2013, Seite 164