

KEINE IDENTITÄT ZWISCHEN EINER ERBENGEMEINSCHAFT UND EINER AUS DEN MITERBEN GEBILDETEN GbR

EIN AKTUELLES BFH-URTEIL GIBT WICHTIGE HINWEISE FÜR ERBENGEMEINSCHAFTEN MIT EINEM „LANGEN LEBEN“

VON DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER

ABSTRACT

Mit dem Urteil vom 19. Januar 2023 hat der BFH entschieden, dass aus einer Erbengemeinschaft nicht konkludent eine GbR entstehen kann. Insbesondere dann, wenn die Erbengemeinschaft auch gewerbliche Einkünfte erzielt, ist eine Überführung in eine GbR sorgfältig abzuwägen.

BUNDESFINANZHOF (BFH), URTEIL VOM 19.1.2023 – IV R 5/19

Übersicht

- I. Problemstellung
- II. Sachverhalt
- III. Entscheidungsgründe
- IV. Praktische Bedeutung

I. Problemstellung

Hinterlässt ein Erblasser mehrere Erben, so entsteht nach § 2032 Abs. 1 BGB eine Erbengemeinschaft. Je nach Ausgestaltung der testamentarischen Regelung kann das zunächst in der Erbengemeinschaft verbleibende Vermögen relativ umfangreich sein. Da die Erbengemeinschaft, anders als Personengesellschaften, etwa die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR), nicht auf Dauer angelegt ist, sondern von vornherein auf eine Beendigung durch Erbauseinandersetzung, sind mit der Erbengemeinschaft als Organisationsform für das Halten und Verwalten von Vermögen auch einige Nachteile verbunden, z.B. die Notwendigkeit einer einstimmigen Beschlussfassung über die von der Erbengemeinschaft getätigten Rechtsgeschäfte. Daher wird im Regelfall der Wunsch bestehen, die Erbengemeinschaft entweder so schnell wie möglich auseinanderzusetzen, indem Vermögensteile auf die Erben übertragen werden, oder die Erbengemeinschaft zumindest für einen Teil des Vermögens als GbR mit individuell ausgestalteten gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen fortzusetzen.

Mit dem Urteil vom 19. Januar 2023 stellt der BFH klar, dass ein identitätswahrender Formwechsel einer Erbengemeinschaft in eine GbR nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG) nicht möglich ist. Eine Erbengemeinschaft wandelt sich daher auch bei längerfristigem Fortbestand nicht automatisch in eine GbR. Vielmehr bedarf es hierzu einer Übertragung von Vermögen im Rahmen einer Einzelrechtsnachfolge.

Der BFH weist aber auf einen in der Beratungspraxis ebenfalls sehr wichtigen Umstand hin. Während eine Erbengemeinschaft nebeneinander beispielsweise gewerbliche und auch nicht-gewerbliche Einkünfte erzielen kann (z.B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Vermietung einer Betriebsimmobilie im Rahmen einer Betriebsaufspaltung und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Fremdvermietung einer Immobilie), ist dieses Nebeneinander von Einkünften bei einer GbR nicht möglich, da die gewerblichen Einkünfte auf die übrigen Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG abfärben. In diesem Fall erzielt die GbR insgesamt gewerbliche Einkünfte.

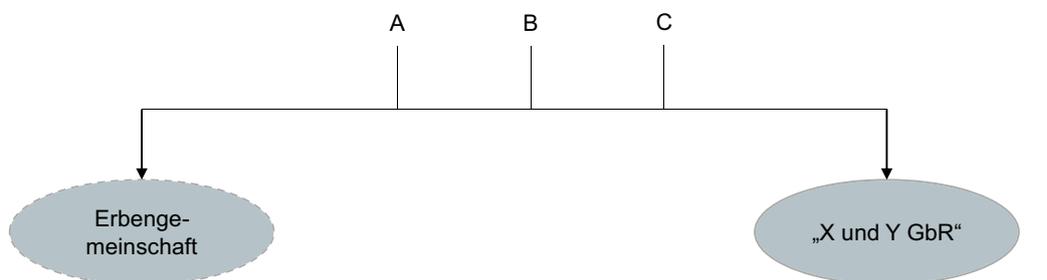
Der dem BFH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt zeigt, dass die mit der Erbengemeinschaft verbundene Komplexität bezüglich der zivil- und steuerrechtlichen Besonderheiten in der Beratungspraxis und von den Erben selbst häufig unterschätzt wird. Deshalb lohnt ein Blick in den relativ komplexen Sachverhalt und in einige wesentliche Entscheidungsgründe, um daraus einige Konsequenzen für die Beratungspraxis aufzuzeigen.

II. Sachverhalt

Klägerin (Kl.) ist die X und Y GbR Grundstücksgemeinschaft, die nach den Feststellungen der Vorinstanz (Finanzgericht Köln) »

Kein identitätswahrender Formwechsel von einer Erbengemeinschaft in eine aus den Miterben gebildete GbR

Sachverhalt



- Grundstück E-Straße (Einkünfte aus V+V)
- Hotelgrundstück (Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen Betriebsaufspaltung)
- Anteile an D-GmbH

→ Darlehensaufnahme für Finanzierung Mehrfamilienhaus E-Straße und Erwerb Erbbaurecht

(so die Annahme vom FG Köln)

→ Rahmenvertrag für Finanztermingeschäft mit steuerlichen Verlusten, die steuerlich nicht abgezogen werden konnten (§ 15 Abs. 4 Satz 3 EStG)

Abb. 1; Quelle: Eigene Darstellung

aus einer personenidentischen Erbengemeinschaft hervorgegangen sein soll. Gesellschafter der Kl. sind die Geschwister A, B und C. Sie erbten 2005 diversen anderen Grundbesitz, u.a. ein Grundstück, auf dem die D-GmbH ein Hotel betreibt, ein weiteres Grundstück in der E-Straße sowie sämtliche Geschäftsanteile an der D-GmbH. A und C übertrugen ihre in der Erbengemeinschaft gehaltenen Geschäftsanteile an der D-GmbH zum 29. März 2011 auf B. Unstreitig bestand zwischen den Beteiligten vom Erbanfall bis zu dieser Übertragung eine Betriebsaufspaltung zwischen der Kl. und der D-GmbH. Am 29. Januar 2007 schlossen die Geschwister A, B und C („in GbR“) mit einer Sparkasse einen Rahmenvertrag für Finanztermingeschäfte, auf dessen Grundlage sie am 30. Januar 2007 einen Zins- und Währungsswap vereinbarten.

In der Folgezeit nahmen die Geschwister („in Erbengemeinschaft“) mehrere Darlehen auf, u.a. zur Finanzierung eines Mehrfamilienhauses in der E-Straße und zum Erwerb von je einem Drittel des Erbbaurechts an dem Grundstück G. Die Kl. erklärte zunächst für 2008 und 2009 Mieteinnahmen aus diver-

sem Grundbesitz und ordnete die unter Abzug von Werbungskosten errechneten Überschüsse teilweise den Einkünften aus Gewerbebetrieb und teilweise den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu.

Eine im Jahre 2013 durchgeführte Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die aus dem Zins- und Währungsswap erzielten Verluste den von der GbR insgesamt erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen, die Verluste aus Termingeschäften aber unter Hinweis auf § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht abzugsfähig seien.

Abb. 1 gibt einen vereinfachten Überblick über diesen doch sehr komplexen Sachverhalt.

Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ für die Jahre 2008 bis 2012 entsprechend geänderte Feststellungsbescheide. Die dagegen erhobenen Einsprüche wies das FA als unbegründet zurück. Die nachfolgend erhobene Klage vor dem FG Köln hatte Erfolg. Das FG behandelte die Kl. als Erbengemeinschaft und ordnete die Ergebnisse aus dem Zins- und Währungsswap den Einkünften

aus Vermietung und Verpachtung zu, bei denen das Abzugsverbot nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG nicht greife.

Nach dem BFH-Urteil ist die Revision des FA begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG.

III. Entscheidungsgründe

Der BFH setzt sich in dem Urteil zum einen mit verfahrensrechtlichen Besonderheiten auseinander, was im folgenden Leitsatz des Urteils zum Ausdruck kommt:

„Im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind eine Erbengemeinschaft und eine aus den Miterben gebildete GbR als jeweils selbständige Feststellungsobjekte zu behandeln. Bestehen beide Feststellungsobjekte fort, ist für jedes ein eigenständiges Feststellungsverfahren durchzuführen.“

Diese Feststellung leitet über zu der Frage, ob überhaupt im Streitfall eine Erbengemeinschaft und daneben eine GbR existiert haben. Im Rechtsverkehr sind unter Verweis auf den vorstehenden Urteilssachverhalt sowohl die Erbengemeinschaft als auch die GbR aufgetreten. Die Klärung dieser Sachverhaltsfrage wurde an das FG zurückgewiesen. Mit dem zweiten Leitsatz des Urteils äußert sich der BFH zu der Frage, ob es eine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und der aus den Miterben gebildeten GbR geben kann, was vom BFH verneint wird. Der zweite Leitsatz des Urteils lautet daher wie folgt:

„Ein identitätswahrender Formwechsel einer Erbengemeinschaft in eine GbR ist nach dem UmwG nicht möglich.“

Der BFH verweist in diesem Zusammenhang u.a. auf frühere Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 13. November 1974, BFHE 114,288 = BStBl. II 1975, 249), die allerdings noch zum alten UmwG ergangen ist.

Sodann äußert sich der BFH zu der Frage, ob im Falle einer wirksamen Überführung einer Erbengemeinschaft in eine GbR der für die Erbengemeinschaft geltende Grundsatz, wonach ein Nebeneinander von verschiedenen Einkünften in der Erbengemeinschaft möglich ist (z.B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Kapitalvermögen), nicht für die GbR gelten kann. In diesem Fall führt die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu einer Abfärbung der gewerblichen Einkünfte auf die übrigen Einkünfte. Der dritte Leitsatz des Urteils lautet daher wie folgt:

„Der Grundsatz, dass eine Erbengemeinschaft nebeneinander Gewinn- und Überschusseinkünfte erzielen kann, gilt nicht

mehr, wenn diese in eine GbR als ‚andere Personengesellschaft‘ i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG überführt wird.“

IV. Praktische Bedeutung

Der Urteilssachverhalt zeigt, dass in der Praxis beim Entstehen und Fortbestand einer Erbengemeinschaft sehr sorgfältig auf eine juristisch korrekte Auseinandersetzung zu achten ist. Soll die Erbengemeinschaft in eine GbR überführt werden, bedarf es entsprechender juristischer Übertragungsakte. Ein einfacher Formwechsel ohne weitere Übertragungsakte ist unter Verweis auf das vorstehende Urteil nicht möglich.

Wird eine Fortsetzung der Erbengemeinschaft als GbR angestrebt, ggf. auch nur für einen Teil des in der Erbengemeinschaft vorhandenen Vermögens, sind die steuerlichen Folgen zu bedenken. Erzielt die Erbengemeinschaft u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer originären gewerblichen Tätigkeit (z.B. aus der Vermietung von Immobilien im Rahmen einer Betriebsaufspaltung), müssen aus der Erbengemeinschaft heraus ggf. mehrere GbRs gegründet werden, um eine Abfärbung der gewerblichen Einkünfte auf die übrigen Einkünfte zu vermeiden.

Ferner macht das Urteil deutlich, dass auch die verfahrensrechtliche Behandlung der Erbengemeinschaft und deren Fortführung oder deren Auseinandersetzung durch die Finanzverwaltung sehr sorgfältig betreut werden muss. Auch bei längerfristigem Fortbestand der Erbengemeinschaft gibt es keinen Automatismus zum Übergang in eine GbR. ◆



Dr. Bertram Layer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart.

KEYWORDS

Erbengemeinschaft • GbR • Umwandlungsgesetz • UmwG • Grundstücksgemeinschaft